

НАРУШЕНИЯ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА: ПОРЯДОК ВОЗБУЖДЕНИЯ ДЕЛА

Л. Н. Свешникова, старший преподаватель кафедры административного и финансового права Саранского кооперативного института (филиал) автономной некоммерческой организации высшего профессионального образования Центрального союза РФ «Российский университет кооперации»

Рассматриваются основания и порядок возбуждения дел об административных правонарушениях в налоговой сфере.

Ключевые слова: административные правонарушения, налоговые правонарушения, порядок возбуждения дела, налоговые проверки

Кодекс об административных правонарушениях Российской Федерации (КоАП РФ) в ст. 28.1 закрепляет следующие поводы к возбуждению дела о налоговом правонарушении:

1) непосредственное обнаружение должностными лицами, уполномоченными составлять протоколы об административных правонарушениях, достаточных данных, указывающих на наличие события административного правонарушения;

2) поступившие из правоохранительных органов, а также из других государственных органов, органов местного самоуправления, от общественных объединений материалы, содержащие данные, указывающие на наличие события административного правонарушения;

3) сообщения и заявления физических и юридических лиц, а также сообщения в средствах массовой информации, содержащие данные, указывающие на наличие события административного правонарушения¹.

Кроме того, факты нарушений налогового законодательства выявляются сотрудниками налоговых органов в ходе осуществления контроля, и в частности таких его форм, как камеральная и выездная налоговые проверки, анализ бухгалтерской отчетности, изучение поступающих документов, иной информации и т. д. Данное обстоятельство отражает специфику применения мер административной ответственности при обнаружении административных правонарушений в налоговой сфере. Это происходит вследствие того, что действующее налоговое законодательство производство по административным правонарушениям отождествляет с вынесением решения по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки.

Необходимо обратить внимание и на то, с какого момента времени дело об административном правонарушении в налоговой сфере, выявленном при проведении выездной налоговой проверки, должно считаться возбужденным и что следует признать юридическим актом возбуждения дела. Данные положения также

не отличаются единообразием в Налоговом Кодексе Российской Федерации (НК РФ) и КоАП РФ.

Согласно ст. 28.1 КоАП РФ, дело об административном правонарушении считается возбужденным с момента составления протокола о нарушении законодательства о налогах и сборах или вынесения прокурором постановления о возбуждении дела об административном правонарушении, составления протокола о применении мер обеспечения производства по делу об административном правонарушении или вынесения определения о возбуждении дела об административном правонарушении при назначении административного расследования. Так, при необходимости производства экспертизы и других сопряженных с большой затратой времени, трудоемких и сложных административно-процессуальных действий производство по делу не может быть начато без вынесения определения о возбуждении дела об административном правонарушении и проведении административного расследования. И только по окончании расследования должен быть составлен протокол об административном правонарушении либо вынесено постановление о прекращении дела.

Из сказанного следует, что составление данного протокола не всегда по времени совпадает с возбуждением дела об административном правонарушении. Это может быть и завершающий этап административного расследования. В отличие от начала производства, составление протокола в качестве итогового документа будет рассматриваться как частный случай, подтверждающий окончание административного расследования.

Определить момент возбуждения дела в соответствии с НК РФ во многих случаях представляется проблематично. Согласно п. 15 ст. 101, по выявленным налоговым органом нарушениям, за которые физические лица или должностные лица организаций подлежат привлечению к административной ответственности, уполномоченное должностное лицо налогового органа, проводившее проверку, составляет протокол об административном правонарушении в пределах своей компетенции. Отсюда следует, что в юридическом плане возбуждение дела об административном нарушении налогового законодательства выражается в составлении протокола об административном правонарушении. Однако по смыслу комментируемой статьи протокол должен быть оформлен должностным лицом, проводящим налоговую проверку, после составления акта этой проверки, в котором должны быть зафиксированы все выявленные правонарушения, причем не ранее представленных налогоплательщиком объяснений и возражений по данному акту. В этом случае можно говорить о возможности составления протокола об административном правонарушении и после рассмотрения материалов налоговой проверки.

Предлагается в случае обнаружения налогового правонарушения при производстве отдельного процессуального действия, осуществляемого в ходе выездной налоговой проверки, факт такого нарушения фиксировать в протоколе соответствующего процессуального действия, составление которого и будет являться процессуальным моментом возбуждения административного дела. При этом существует мнение, что в ст. 89 НК РФ необходимо закрепить обязанность уполномоченного должностного лица налогового органа возбудить дело о налоговом

правонарушении немедленно после выявления факта его совершения путем составления протокола о налоговом правонарушении.

Обе эти точки зрения определяют составление протокола об административном правонарушении как процессуальный момент возбуждения дела об административном правонарушении в налоговой сфере в ходе проведения налоговой проверки, поскольку должностное лицо в этом случае при обнаружении правонарушения будет обязано незамедлительно составить протокол, тем самым приняв решение о начале производства, а затем продолжать действовать по правилам, предусмотренным для контрольно-надзорной деятельности. Безусловно, стоит согласиться с выводом о противоречии подобных точек зрения «...положениям административно-правовой науки о контрольно-надзорном производстве и производстве по делам об административных правонарушениях как самостоятельных формах деятельности, каждая из которых должна осуществляться по специально установленным для нее правилам. Кроме того, введение подобной нормы оставляет за рамками правового регулирования возбуждение производства по делам о тех правонарушениях, выявление которых связано с использованием иных форм налогового контроля, помимо выездной налоговой проверки»².

Сегодня формально факт возбуждения дела о нарушении налогового законодательства может быть подтвержден только актом выездной налоговой проверки, где отражаются все существенные обстоятельства, относящиеся к выявленным правонарушениям. Других процессуальных документов, которые могли бы свидетельствовать о реализации намерения уполномоченного должностного лица возбудить дело о нарушении налогового законодательства, НК РФ не предусматривает. Поэтому можно сказать, что в данном случае акт выездной налоговой проверки имеет юридическую силу протокола об административном правонарушении и влечет за собой возникновение конкретного административно-процессуального отношения.

Следует также заострить внимание на том, что акт выездной налоговой проверки, с одной стороны, фиксирует возбуждение дела о нарушении налогового законодательства, и одновременно, с другой – подтверждает окончание его расследования. Протокол же об административном правонарушении в сфере налогового законодательства свидетельствует либо о начале производства по делу, либо об окончании административного расследования и завершает стадию возбуждения.

Составление акта проверки предусмотрено ст. 100 НК РФ, т. е. по итогам выездной налоговой проверки и в случаях привлечения к налоговой ответственности лиц, не являющихся налогоплательщиками, плательщиками сборов или налоговыми агентами. Вместе с тем гл. 16 НК РФ содержит ряд составов налоговых правонарушений, для выявления которых нет необходимости проводить налоговую проверку. Можно назвать, например, нарушение порядка постановки на учет в налоговом органе – ст. 116, непредставление налоговой декларации (расчета финансового результата инвестиционного товарищества) – ст. 119, нарушение установленного способа представления налоговой декларации (расчета) – ст. 119 п. 1, грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения – ст. 120 и др.³

Для правильного определения момента, с которого в этих случаях следует

исчислять срок давности взыскания санкции, потребовалось разъяснение Высшего Арбитражного суда Российской Федерации (ВАС РФ). Позиция ВАС состоит в том, что при привлечении налогоплательщика (налогового агента) к налоговой ответственности по результатам иных, помимо выездной налоговой проверки, форм налогового контроля этот срок должен исчисляться со дня обнаружения соответствующего правонарушения, который определяется исходя из характера конкретного правонарушения, а также из обстоятельств его совершения и выявления⁴.

Камеральные налоговые проверки должностных лиц уполномоченных органов существенно отличаются от выездных налоговых проверок по методам и формам проведения. Возможности должностного лица при проведении камеральной проверки существенно ограничены, так как основным источником информации в соответствии со ст. 88 НК РФ являются документы налоговой и бухгалтерской отчетности, полученные налоговым органом самостоятельно от других государственных органов и лиц, в том числе путем проведения встречных проверок, истребованные у налогоплательщика. При этом налоговый орган не вправе истребовать документы, находящиеся в распоряжении налогоплательщика или налогового агента и необходимые ему для ведения финансово-хозяйственной деятельности, в том числе первичные учетные документы, на основании которых ведется бухгалтерский учет, регистры бухгалтерского учета, договоры, правоустанавливающие документы. Истребование и изучение первичных документов должны осуществляться только в рамках выездной налоговой проверки.

Действующее налоговое законодательство не определяет момент начала производства по делу о налоговом нарушении, выявленном в ходе проведения камеральной налоговой проверки, так как вообще не предусматривает порядок фиксации факта правонарушения налогового законодательства, выявленного в ходе камеральной проверки.

В учебной литературе высказывается точка зрения, что по смыслу ст. 100 НК РФ составление акта налоговой проверки является обязательным, так как наличие акта камеральной проверки служит обязательным условием привлечения к ответственности за налоговые правонарушения, выявленные в ходе ее проведения. Безусловно, данный пробел в НК РФ должен быть восполнен.

ПРИМЕЧАНИЯ

¹ См.: *Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях* от 30 декабря 2001 г. № 185-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2002. – № 1. – Ч. 1. – Ст. 1.

² См.: *Иванова, В. Н.* Соотношение правовых категорий «налоговый процесс» и «налоговое производство» и особенности их реализации в Налоговом кодексе РФ / В. Н. Иванова // *Юрист*. – 2001. – № 2. – С. 69.

³ См.: *Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)* от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. – 1998. – № 31. – Ст. 3824.

⁴ См.: *Постановление Пленума ВАС от 28 февраля 2001 г. № 5 «О некоторых вопросах применения части первой налогового кодекса РФ»* // *Вестник ВАС РФ*. – 2001. – № 7.