

Налоговое правонарушение и налоговая ответственность

Налоговое правонарушение – это виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента или иных лиц, за которое Налоговым кодексом РФ установлена ответственность (ст. 106 НК РФ).

Налоговое правонарушение обладает общими для любых правонарушений признаками: противоправностью, общественной опасностью, виновностью совершения и наказуемостью.

Важной характеристикой налогового правонарушения является его состав.

Состав налогового правонарушения – это совокупность установленных НК РФ признаков (элементов), характеризующих совершенное деяние как налоговое правонарушение. Если отсутствует хотя бы один из элементов состава, то привлечение лица к налоговой ответственности становится невозможным. Составы налоговых правонарушений содержатся в главах 16 и 18 НК РФ.

Элементами состава налогового правонарушения являются *объект, объективная сторона, субъект и субъективная сторона* (Рис. 1).

Объект налогового правонарушения – это налоговые правоотношения, на которые посягает правонарушение. Поскольку предметом налогового права являются властно-имущественные и связанные с ними неимущественные общественные отношения, характеризующиеся установлением и взиманием налогов и сборов, выделяются следующие виды налоговых правонарушений в зависимости от объекта посягательства:

а) имущественные налоговые правонарушения, посягающие на имущественные налоговые правоотношения, связанные с осуществлением налоговых изъятий и влекущие финансовые потери государства (например, составы пп. 1 и 3 ст. 122, п. 3 ст. 120 НК РФ);

б) неимущественные (организационные) налоговые правонарушения, посягающие на неимущественные налоговые правоотношения, обеспечивающие соблюдение

ние установленного порядка управления в сфере налогообложения.¹

Следует иметь в виду, что несвоевременная уплата налога не является налоговым правонарушением, если отсутствуют дополнительные признаки объективной стороны, например, занижение налоговой базы в налоговой декларации (например, пп. 1 и 3 ст. 122 НК РФ). За уплату налога позже установленного законом срока начисляется пеня.

Объективная сторона налогового правонарушения – это система предусмотренных НК РФ признаков, характеризующих внешне проявления противоправного деяния. Противоправное деяние может выражаться в *действии* или *бездействии*. Например, неправомерное действие может заключаться в неправильном отражении на счетах налогового или бухгалтерского учета хозяйственных операций, денежных средств и других активов налогоплательщика. Большинство налоговых правонарушений совершаются в форме бездействия, когда субъект не выполняет возложенную на него нормой налогового права обязанность. Например, противоправным бездействием может быть непредставление в налоговый орган налоговой декларации, поскольку такая обязанность предусмотрена подп. 4 п. 1 ст. 23 НК РФ и нормами отдельных глав части второй НК РФ.

Большинство составов налоговых правонарушений сконструировано как *формальные*. Это значит, что необходимым и достаточным для квалификации является совершение противоправного деяния. Так, для определения объективной стороны налогового правонарушения, предусмотренного ст. 119 НК РФ, достаточно установить факт нарушения налогоплательщиком срока представления налоговой декларации.

Лишь отдельные составы налоговых правонарушений являются *материальными*. Прежде всего, это правонарушения, посягающие на имущественные налоговые правоотношения, связанные с осуществлением налоговых изъятий и влекущие общественно вредные последствия – финансовые потери государства. Например, это правонарушения, предусмотренные ст. 122, п. 3 ст. 120 НК РФ.

¹ Кустова М.В. Налоговое право России: Общая часть: Учебник / отв. ред. Н.А. Шевелева. – М., 2001. С. 366.

Субъектами налоговых правонарушений могут быть физические лица и организации, обладающие специальным статусом в соответствии с налоговым законодательством и являющиеся участниками налоговых правоотношений. Эти лица представляют обязанную сторону налогового правоотношения.

Субъектами налоговых правонарушений могут быть три категории лиц:

а) *фискально-обязанные лица*: налогоплательщики, плательщики сборов и налоговые агенты. Налоговый агент выступает субъектом налогового правонарушения, заключающегося в неправомерном неудержании или перечислении (неполном удержании или перечислении) сумм налога, подлежащего удержанию и перечислению (ст. 123 НК РФ);

б) *лица, выполняющие процессуальные обязанности* в налогово-контрольных правоотношениях. Это свидетели, эксперты, специалисты и переводчики;

в) *кредитные организации (банки)*. Для банков и других организаций, нарушающих обязанности, возложенные на них НК РФ, установлены особые составы налоговых правонарушений. Прежде всего, это ответственность банка за нарушение порядка перечисления сумм налогов (ст. 133 НК РФ), ответственность органов, осуществляющих регистрацию организаций и индивидуальных предпринимателей, актов гражданского состояния, учет и регистрацию имущества и сделок с ним, регистрацию транспортных средств, за неправомерное несообщение сведений налоговому органу (ст. 129.1 НК РФ).

Если субъектом налогового правонарушения является физическое лицо, то необходимым условием привлечения его к налоговой ответственности является достижение им 16-летнего возраста (п. 2 ст. 107 НК РФ).

Субъективная сторона налогового правонарушения отражает психическое отношение лица к своему противоправному поведению и его последствиям. Основным элементом субъективной стороны налогового правонарушения является *вина* правонарушителя. Формы вины при совершении налогового правонарушения определяет ст. 110 НК РФ. Налоговое правонарушение признается совершенным *умышленно*, если лицо, его совершившее, осознавало противоправный характер своих действий (бездействия),

желало либо сознательно допускало наступление вредных последствий таких действий (бездействия).

Налоговое правонарушение признается совершенным по *неосторожности*, если лицо, его совершившее: а) не осознавало противоправного характера своих действий или бездействия; б) не осознавало (и не предвидело) вредного характера последствий своих действий (бездействия); в) должно было и могло осознавать как противоправный характер своих действий (бездействия), так и вредный характер наступивших последствий.

Отдельные налоговые правонарушения совершаются:

а) только умышленно (например, налоговые правонарушения, ответственность за которые предусмотрена п. 3 ст. 122, 124, 126 НК РФ);

б) как умышленно, так и по неосторожности (например, налоговые правонарушения, ответственность за которое предусмотрена ст. 116, 119 НК РФ);

в) только по неосторожности (например, налоговое правонарушение, за которое установлена ответственность п. 1 ст. 122 НК РФ).

За совершение налоговых правонарушений наступает налогово-правовая ответственность. *Ответственность за совершение налогового правонарушения (налогово-правовая ответственность)* – это применение к нарушителям налогово-правовых норм в соответствии с налоговым законодательством особых мер государственного воздействия, влекущих ограничения имущественного характера в целях предупреждения налоговых правонарушений и иных правовых аномалий в области налогообложения, возмещения ущерба и наказания виновных.²

Налогово-правовая ответственность является охранительным институтом налогового права. Общие положения об ответственности за совершение налоговых правонарушений определены главой 15 НК РФ. Основанием налогово-правовой ответственности является совершение налогового правонарушения, составы которых предусмотрены гл. 16 и 18 НК РФ.

В сущности, налогово-правовая ответственность – это разновидность государственного принуждения по налоговому праву и преследует компенсационно-

² Стрельников В.В. Налоговая ответственность: учеб. пособие. – Воронеж, 2006. С. 12.

карательные цели. Помимо налоговых санкций как мер налогово-правовой ответственности к налогоплательщикам применяются и иные меры государственного (налогово-правового) принуждения: взыскание пени за несвоевременную уплату налогов, обеспечительные меры, меры принудительного взыскания налоговой задолженности и др.

Санкция как мера юридической ответственности непременно несет в себе наказание (кару) правонарушителя, т.е. связана с дополнительными обязанностями (обременениями) для виновного лица. Налоговые санкции (ст. 114 НК РФ) представлены исключительно штрафом и не включают принудительное взыскание недоимки и пени как меры восстановительного характера.

Налогово-правовая ответственность преследует две цели: а) восстановить нарушенное право публично-правового образования на получение налога в бюджет и б) покарать нарушителя.

Согласно п. 4 ст. 108 НК РФ, привлечение *организации* к налоговой ответственности не освобождает ее *должностных лиц*, при наличии соответствующих оснований, от административной, уголовной или иной ответственности. Субъектами административных правонарушений в сфере налогов и сборов являются должностные лица организаций (гл. 15 КоАП РФ). Они не выступают участниками налоговых правоотношений, не обладают налогово-правовым статусом налогоплательщика, плательщика сборов или налогового агента. Субъекты же налоговых правонарушений – это участники налоговых правоотношений: налогоплательщики, плательщики сборов, налоговые агенты, банки, участники процессуальных налоговых правоотношений (свидетели и т.п.).

В российском уголовном праве действует принцип единства уголовного закона, согласно которому преступлениями признаются только те правонарушения, составы которых содержатся в УК РФ. Нарушения налогового законодательства становятся криминальными, если они совершены умышленно и наносят значительный ущерб государству. Основным объектом налоговых преступлений выступают отношения по уплате (перечислению) налогов. Статьи 198, 199, 199.1 и 199.2 УК РФ обязательным составообразующим признаком называют неуплату (неперечисление)

налога, т.е. эти составы сформулированы как материальные.

Таким образом, налоговое преступление отличается от налогового правонарушения, во-первых, крупным размером неуплаченных налогов и, во-вторых, наличием умысла правонарушителя. Крупный и особо крупный размер определен в примечаниях к ст. 198 и 199 УК РФ. Третьим отличительным признаком является субъект ответственности. В российском уголовном законе исключается ответственность юридических лиц. Что касается ответственности физических лиц, то налоговый закон отдает приоритет уголовной ответственности (п. 15.1 ст. 101 НК РФ).

Согласно п. 3 ст. 108 НК РФ, основанием для привлечения лица к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах является установление факта совершения данного нарушения решением налогового органа, вступившим в силу. Таким образом, привлечения к налогово-правовой ответственности в судебном порядке не требуется.

Налогово-правовая ответственность проявляется в применении налоговой санкции. *Налоговая санкция* – это установленная налоговым законодательством мера государственного принуждения в виде денежного взыскания - штрафа в доход государства, применяемая на основании решения налогового органа к лицу, виновному в совершении налогового правонарушения (ст. 114 НК РФ).

Законодатель использует несколько способов установления штрафов. Прежде всего, штрафы устанавливаются в твердой денежной сумме. Такой способ исчисления штрафов установлен за налоговые правонарушения, посягающие на порядок управления в сфере налогообложения и имеющие формальный состав. Например, нарушение порядка постановки на учет в налоговом органе влечет взыскание штрафа в размере 10 тыс. руб. (п. 1 ст. 116 НК РФ)

Наряду со штрафами, установленными в твердой сумме, законодатель широко использует способ установления штрафов в процентном отношении к определенным суммам. Такой способ исчисления штрафов установлен за налоговые правонарушения с материальным составом, в результате совершения которых суммы налогов или сборов не поступают в бюджет. В частности, в соответствии с п. 1 ст. 122 НК РФ неуплата или неполная уплата сумм налога в результате неправомерного деяния влечет

взыскание штрафа в размере 20% от неуплаченной суммы налога (недоимки). Аналогичный порядок определения штрафа установлен п. 3 ст. 120 НК РФ.

Согласно п. 5 ст. 114 НК РФ налоговые санкции взыскиваются за каждое правонарушение в отдельности. Из этого следует, что в случае совершения одним лицом двух и более налоговых правонарушений не допускается поглощение менее строгой санкции более строгой. Это отличает порядок наложения штрафных налоговых санкций от применения наказаний в уголовном праве, где менее строгое наказание может поглощаться более строгим (ч. 2 ст. 69 УК РФ). Сложение штрафных налоговых санкций обеспечивает наиболее полную компенсацию государству финансовых потерь, причиненных налоговыми правонарушениями.

Налоговый штраф взыскивается в порядке, аналогичном порядку взыскания недоимки по налогу и пени. Для организаций и индивидуальных предпринимателей это бесспорный порядок, для физических лиц – судебный. Взыскание налогового штрафа не освобождает виновного правонарушителя от исполнения налоговой обязанности, существовавшей до нарушения налогового законодательства;

Контрольные вопросы и задания

1. Дайте определение понятия и назовите признаки налогового правонарушения.
2. Охарактеризуйте элементы юридического состава налогового правонарушения.
3. Дайте определение налогово-правовой ответственности.
4. В чем заключается специфика налогово-правовой ответственности?
5. Как соотносятся налоговая, административная и уголовная ответственность за нарушения налогового законодательства?
6. Что представляет собой санкция за совершение налогового правонарушения?

Обжалование правовых актов налоговых органов

Из всех доступных и наиболее часто используемых способов защиты прав налогоплательщиков наиболее эффективным является обжалование, которое может быть административным (внесудебным) и судебным. Причем государство расширяет использование административного механизма защиты прав налогоплательщиков с целью разгрузки судебной системы от споров, в которых правовая перспектива очевидна. В налоговых правоотношениях досудебное (административное) обжалование является обязательным.

Обжалование является универсальным способом защиты нарушенных прав субъектов налогового права и предполагает обращение за защитой и восстановлением нарушенного права в суд или к вышестоящему налоговому органу по отношению к налоговому органу, принявшему правоприменительный акт (решение) или совершившему действие (допустившему бездействие). В соответствии со ст. 137 НК РФ в административном порядке со стороны налогоплательщиков или налоговых агентов обжалованию подлежат акты налоговых органов как ненормативного, так и нормативного характера. Вместе с тем процедура обжалования налоговых правовых актов разных видов (нормативных, ненормативных, актов толкования) различна.

Поскольку налоговые правоотношения являются по экономической сущности имущественными, налогоплательщики могут воспользоваться иском способом защиты своих прав, обратившись в суд с требованием имущественного характера (например, о возврате сумм положительного сальдо единого налогового счёта). Однако законом установлено, что исковое заявление, содержащее требование имущественного характера, возникшее в результате реализации ненормативных налоговых правовых актов, в результате действий или бездействия их должностных лиц, может быть подано в суд только после обжалования указанных актов, действий или бездействия в вышестоящий налоговый орган.

Для защиты нарушенных прав налогоплательщиков или налоговых агентов необходимо наличие двух условий:

- во-первых, ненормативные акты налоговых органов, а также действия или бездействие должностных лиц этих органов должны, по мнению налогоплательщика или налогового агента, порождать правовые последствия (нарушать его права, возлагать обязанности, применять юридическую ответственность);

- во-вторых, нормативные правовые акты налоговых органов обжалуются в порядке, предусмотренном не Налоговым кодексом РФ, а Кодексом административного судопроизводства РФ. В том же порядке обжалуются акты толкования норм налогового права, принятые финансовыми органами и Федеральной налоговой службой. Такие акты содержат письменные разъяснения порядка применения налогового законодательства (ст. 34 НК РФ) и издаются в виде писем Министерства финансов РФ и Федеральной налоговой службы.

Создание подразделений налогового аудита внутри системы налоговых органов являлось частью реализации общей государственной политики, направленной на снижение числа споров с участием государственных органов в арбитражных судах, количество которых, согласно статистическим данным, постоянно возрастало.³ Подразделения налогового аудита должны, прежде всего, обеспечивать надлежащее рассмотрение налоговых споров на двух основных стадиях досудебного урегулирования:

- при рассмотрении возражений (разногласий) налогоплательщиков на стадии рассмотрения материалов проверки (с момента вручения акта по результатам проведенных мероприятий налогового контроля до вынесения решения);

- при рассмотрении заявлений и жалоб налогоплательщиков на действия (бездействие) налоговых органов (должностных лиц), а также на ведомственные акты ненормативного характера.

Административный порядок обжалования правоприменительных актов налоговых органов, рассмотрения жалобы и принятия решения по ней предполагает упрощенное производство по поданной жалобе, регламентированное гл. 19 - 20 НК РФ.

Объектами возможного обжалования могут быть:

³Письмо ФНС России от 02.06.2008 N ММ-9-3/63

1) индивидуальные (ненормативные) правовые акты налоговых органов (решения о привлечении к налоговой ответственности, постановления об аресте имущества, о приостановлении операций по банковским счетам, решения об отказе в предоставлении отсрочки или рассрочки налогов, требования об уплате налогов, решения об отказе в возмещении НДС и другие),

2) действия (бездействие) должностных лиц налоговых органов.

Важно понимать, что не любой юридический документ является индивидуальным (ненормативным) правовым актом и может быть оспорен. Обжалованию могут подлежать только акты правоприменительного характера, т.е. такие, которые приняты компетентным субъектом в результате правоприменительной деятельности, имеют властный характер, обязательны для налогоплательщика, имеют конкретного адресата и порождают правовые последствия. Следовательно, такой распространенный документ как акт налоговой проверки не является ненормативным правовым актом, подлежащим обжалованию и признанию недействительным. Данный акт в отличие от подлежащих оспариванию решений не устанавливает, не изменяет и не отменяет права и обязанности конкретных лиц. Акт налоговой проверки является лишь основанием для принятия ненормативного правового акта – решения налогового органа.⁴

Обжалованы могут быть только действия (бездействие) *должностных лиц* налоговых органов. Действия иных сотрудников налоговых органов обжаловать нельзя. Обязательным условием обжалования действия или бездействия должностного лица налогового органа, как и ненормативного правового акта, является нарушение этим действием (бездействием) прав налогоплательщика. Важно, что бремя доказывания нарушения прав лежит на налогоплательщике, а вот доказать законность своего ненормативного правового акт, действия (бездействия) должен налоговый орган.

Административный (внесудебный) способ защиты прав налогоплательщиков имеет два порядка реализации:

1) общий порядок обжалования;

⁴ Постановление ФАС ДО от 11.10.2006 по делу № Ф03-А73/06-2/3427; Постановление ФАС ВВО от 22.06.2005 по делу № А28-22367/2004-670/15 // СПС «Консультант Плюс».

2) апелляционный порядок обжалования.

Апелляционное обжалование ненормативных правовых актов налоговых органов предусмотрено НК РФ только для двух видов решений:

- 1) решение о привлечении к налоговой ответственности;
- 2) решение об отказе в привлечении к налоговой ответственности.

Обжалование любых других ненормативных актов налоговых органов, кроме вышеназванных решений, а также действий (бездействия) должностных лиц налогового органа, осуществляется в *общем административном порядке*. Это относится, например, к требованию об уплате налога, пени, штрафа, решению об отказе в предоставлении отсрочки или рассрочки, иным правоприменительным актам, которыми, по мнению налогоплательщика, нарушаются его права и законные интересы.

Апелляционное обжалование может применяться в отношении решений, принятых по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки, *не вступивших в силу* (абз. 3 п. 2 ст. 139 НК РФ). Решение о привлечении к налоговой ответственности или об отказе в привлечении к ответственности вступает в силу по истечении одного месяца со дня их вручения нарушителю. В течение этого срока возможна подача апелляционной жалобы в вышестоящий налоговый орган.

Если лицо пропустило срок для апелляционного обжалования, оно не лишается возможности защиты своих прав. В этом случае оно может обратиться в вышестоящий налоговый орган с административной жалобой на вступившее в силу решение о привлечении к налоговой ответственности в *общем порядке*, т.е. в течение одного года с момента вынесения решения. Но в этом случае действие оспариваемого решения по общему правилу не приостанавливается.

Разновидностью общего порядка обжалования является *упрощенный порядок («лёгкая жалоба»)*. «Лёгкая жалоба» – это жалоба, направленная в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи или через личный кабинет налогоплательщика, если в жалобе налогоплательщик указал возможность использования упрощенного порядка рассмотрения. То есть должно быть волеизъявление налогоплательщика на подачу «легкой жалобы» с проставлением соответствующей «галочки» в заявлении.

Упрощенный порядок не может применяться для рассмотрения жалоб, поданных на решения о привлечении или об отказе в привлечении к налоговой ответственности.

В упрощенном порядке жалобы рассматривает тот же налоговый орган, чей ненормативный налогово-правовой акт, действия или бездействие должностных лиц которого обжалуются. Срок рассмотрения «лёгкой жалобы» очень сокращен: жалоба рассматривается налоговым органом в течение *семи дней* со дня ее получения.

Получив «лёгкую жалобу», налоговый орган обязан принять меры к устранению своих нарушений, может отменить обжалуемый ненормативный налогово-правовой акт в случае его незаконности. Однако в случае, если налоговый орган считает жалобу необоснованной, а свой ненормативный акт законным, он обязан перенаправить жалобу в вышестоящий налоговый орган для принятия по ней решения в обычном порядке. Оставить обжалуемый в упрощенном порядке ненормативный налогово-правовой акт в силе вправе только вышестоящий налоговый орган.

Таким образом, упрощенный порядок рассмотрения жалоб позволяет налогоплательщику оперативно решать простые вопросы с налоговым органом с минимальными процедурными издержками. Благодаря «легким жалобам» процесс разрешения налоговых споров станет еще более удобным и эффективным.

Любая административная жалоба подается в письменной форме (как на бумажном носителе, так и по телекоммуникационным каналам связи или через личный кабинет налогоплательщика), к ней могут быть приложены обосновывающие ее документы. Кроме того, в жалобе могут содержаться ходатайства, например ходатайство о наличии обстоятельств, смягчающих или исключающих ответственность заявителя.

Административная жалоба подается в вышестоящий налоговый орган через налоговый орган, акт которого обжалуется. Налоговый орган, получивший жалобу, обязан принять меры по устранению нарушения прав лица, подавшего жалобу, и в случае устранения нарушения сообщить об этом в вышестоящий налоговый орган.

Срок подачи жалобы может быть восстановлен, но только по решению налогового органа или должностного лица, которому предстоит рассматривать поданную

жалобу при наличии доказательств уважительности причин пропуска первоначального срока. Заявление о восстановлении срока подается налогоплательщиком (налоговым агентом) в письменной форме.

Уважительными причинами для физических лиц (включая индивидуальных предпринимателей) признаются:

- 1) временная нетрудоспособность, вызванная заболеванием или травмой;
- 2) тяжелые семейные или личные обстоятельства (например, смерть родных или близких);
- 3) случаи вынужденного длительного отсутствия (например, служебная командировка);
- 4) выполнение общественных обязанностей;
- 5) форс-мажорные обстоятельства.

В число уважительных причин для организаций входят:

- 1) форс-мажорные обстоятельства (стихийные бедствия, военные действия и т.п.);
- 2) факт изъятия фискальными или правоохранительными органами необходимых для обжалования документов.⁵

Как правило, рассмотрение жалобы происходит без извещения и участия налогоплательщика на основании изучения жалобы и сопутствующих документов. Однако, если рассматривается жалоба на решение о привлечении к налоговой ответственности и усматривается противоречие между документами и сведениями, представленными налогоплательщиком и налоговым органом, то вышестоящий налоговый орган рассматривает жалобу с участием лица, ее подавшего. Для этого заявитель жалобы извещается о месте и времени ее рассмотрения.

По итогам рассмотрения жалобы на акт налогового органа вышестоящий налоговый орган (вышестоящее должностное лицо) вправе:

- 1) оставить жалобу без удовлетворения;
- 2) отменить ненормативный акт налогового органа;

⁵ Комментарий к НК РФ, частям первой и второй; под общ. ред. Ю.Ф. Кваши. – 6-е изд., перераб. и доп. – М., 2009. – С. 453.

3) отменить решение по делу о налоговом правонарушении;

4) изменить решение по делу о налоговом правонарушении полностью и вынести новое решение по существу;

5) признать действия (бездействие) должностных лиц налогового органа незаконными и вынести решение по существу.

Решение по жалобе («общей» или апелляционной) на ненормативный правовой акт налогового органа принимается в течение одного месяца со дня ее получения. Этот срок может быть продлен руководителем (заместителем руководителя) налогового органа для получения документов (информации), необходимых для рассмотрения жалобы, у нижестоящих налоговых органов, но не более чем на один месяц.

Решение по жалобе на действия (бездействие) должностных лиц налогового органа принимается в течение 15 рабочих дней. О принятом решении по жалобе извещается лицо, ее подавшее, в течение трех дней со дня вынесения решения.

Следствием обязательности досудебного обжалования является то, что обращение с жалобой в суд возможно только после обжалования ненормативного правового акта в вышестоящий налоговый орган в административном порядке. В случае несогласия с решением вышестоящего налогового органа по жалобе налогоплательщик вправе обратиться за судебной защитой. Также обращение с жалобой в суд возможно, если вышестоящий налоговый орган в установленный срок не рассмотрел жалобу и не принял по ней решение. Жалобы на ненормативные акты и действия должностных лиц налоговых органов подаются налогоплательщиками-физическими лицами в суды общей юрисдикции, а организациями и индивидуальными предпринимателями - в арбитражные суды. Порядок рассмотрения таких жалоб регулируют Кодекс административного судопроизводства РФ и Арбитражный процессуальный кодекс РФ соответственно.

Нормативные правовые акты налоговых органов и Минфина России, а также акты, содержащие разъяснения налогового законодательства нормативного характера (письма Минфина России и Федеральной налоговой службы) обжалуются в Верховном суде РФ по правилам Кодекса административного судопроизводства РФ.

На практике важно помнить, что налогоплательщик, который направил в вышестоящий налоговый орган жалобу на решение инспекции о привлечении к налоговой ответственности и привел в жалобе доводы в отношении лишь некоторых эпизодов решения, считается выполнившим требование НК РФ об обязательном досудебном обжаловании решения о привлечении к ответственности (об отказе в привлечении к ответственности) в вышестоящем налоговом органе. Вышестоящий налоговый орган, рассматривающий апелляционную или обычную жалобу налогоплательщика, не связан доводами налогоплательщика, изложенными им в жалобе, и при выражении несогласия с решением обязан проверить законность решения, принятого в отношении налогоплательщика, и оценить его соответствие закону в полном объеме. Таким образом, налогоплательщик в рассматриваемой ситуации имеет право оспорить в суде решение инспекции полностью.⁶

Контрольные вопросы и задания

1. Какими способами налогоплательщик может защитить свои права?
2. Может ли налогоплательщик сразу обратиться в суд с жалобой на правовой акт налогового органа, минуя обращение в вышестоящий налоговый орган?
3. Раскройте порядок административного обжалования правовых актов налоговых органов.

⁶ Постановление Президиума ВАС РФ от 19.04.2011 N 16240/10 // СПС «Консультант Плюс».