

Формы налогового контроля. Судебная практика

У.В. Сидорчук

Главой 14 Налогового кодекса Российской Федерации определено, что налоговый контроль проводится должностными лицами налоговых органов в пределах своей компетенции посредством налоговых проверок, получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора, проверки данных учета и отчетности, осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), а также в других формах, предусмотренных Кодексом.

Формы налогового контроля представляют собой последовательный ряд процедур, включающих учет налогоплательщиков (ст. 83); контроль за предоставлением деклараций и иных документов, отражающих действительность налогоплательщика (ст. 82); предоставление информации налогоплательщику по его запросу; ведение реестра налогоплательщиков; доступ должностных лиц налоговых органов на территорию или в помещение для проведения налоговой проверки (ст. 91); осмотр территорий, помещений налогоплательщика, документов и предметов (ст. 89, 92); проведение инвентаризации (ст. 89); истребование документов (ст. 93); привлечение эксперта, специалиста и переводчика (ст. 95, 96, 97), налоговая проверка (ст. 87, 88, 89).

Налоговая проверка — это форма осуществления налогового контроля, позволяющая наиболее полно и обстоятельно проверить правильность уплаты налогов и сборов и исполнение налогоплательщиком других обязанностей, возложенных на него законодательством о налогах и сборах.

Налоговый кодекс Российской Федерации (далее — НК РФ) предусматривает два вида налоговых проверок — камеральную и выездную. Порядок проведения налоговых проверок определяется статьей 87 НК РФ.

Статья 87 НК РФ устанавливает, что налоговой проверкой могут быть охвачены только три календарных года деятельности налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов, непосредственно предшествовавшие году проведения проверки.

Согласно п. 27 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 28 февраля 2001 г. № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации» указанная норма имеет своей целью установить давностные ограничения при определении налоговым органом периода прошлой деятельности налогоплательщика, который может быть охвачен проверкой, и не содержит запрета на проведение проверок налоговых периодов текущего календарного года.

Следует учесть, что действующим законодательством запрещается проведение повторных выездных налоговых проверок по одним и тем же налогам, подлежащим уплате или уплаченным налогоплательщиком за уже проверенный налоговый период.



Исключением из общего правила является проверка, проводимая в связи с реорганизацией или ликвидацией организации-налогоплательщика, либо проверка, проводимая вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку.

Повторная выездная налоговая проверка в порядке контроля за деятельностью налогового органа также проводится вышестоящим налоговым органом на основании мотивированного постановления этого органа с соблюдением требований ст. 87 НК РФ (о периоде, который может быть охвачен проверкой, о круге лиц, в отношении которых проводится выездная налоговая проверка).

Проведенная с нарушением установленного порядка налоговая проверка является незаконной и не может служить основанием для привлечения к налоговой ответственности или для взыскания неуплаченных сумм налога.

Камеральная налоговая проверка

Порядок проведения камеральных налоговых проверок установлен статьей 88 НК РФ.

Камеральная проверка проводится по месту нахождения налогового органа на основе налоговых деклараций и документов, представленных налогоплательщиком, служащих основанием для исчисления и уплаты налога, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа.

Для проведения камеральной налоговой проверки не требуется специального решения руководителя налогового органа. Такая проверка проводится уполномоченными должностными лицами налогового органа в соответствии с их служебными обязанностями в течение трех месяцев со дня представления в налоговый орган налоговой декларации и документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налога. Сроки предста-

вления декларации, а также перечень представляемых документов определяются в отношении каждого налога.

Основным содержанием камеральной налоговой проверки является анализ налоговой отчетности, установление логической связи между показателями хозяйственной деятельности налогоплательщика, а также оценка достоверности представленных налогоплательщиком сведений.

При проведении камеральной налоговой проверки налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения, получать объяснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты налогов и сборов.

В случае если во время проведения камеральной налоговой проверки выявляются ошибки или противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, об этом сообщается налогоплательщику с требованием внести соответствующие исправления в установленный срок.

Составление акта по результатам камеральной налоговой проверки действующим законодательством не предусмотрено.

На выявленные по результатам камеральной проверки суммы доплат по налогам налоговый орган направляет требование об уплате соответствующей суммы налога и пени. При этом следует отметить, что проведение камеральной налоговой проверки за пределами срока, предусмотренного статьей 88 НК РФ, само по себе не может повлечь отказ в удовлетворении требования налогового органа о взыскании налога и пеней, предъявленного с соблюдением срока, предусмотренного пунктом 3 ст. 48 НК РФ (ИП Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 17 марта 2003 г. № 71 «Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой Налогового кодекса Российской Федерации»).



Выездная налоговая проверка

Порядок проведения выездной налоговой проверки регламентирован статьей 89 НК РФ. Выездная налоговая проверка проводится по местонахождению налогоплательщика.

Предметом выездной налоговой проверки являются первичные документы, позволяющие составить представление о соответствии заявленных налогоплательщиком сведений фактическим.

В отличие от камеральной для выездной налоговой проверки требуется решение руководителя (заместителя руководителя) налогового органа, которое оформляется в соответствии с требованиями, установленными приказом МНС России от 8 октября 1999 г. № АП-3-16/318 «Об утверждении порядка назначения выездных налоговых проверок» (в ред. от 7 февраля 2000 г.).

В частности, в решении налогового органа о проведении выездной налоговой проверки должны быть указаны вопросы проверки, а именно — виды налогов, по которым проводится проверка.

Выездная налоговая проверка в отношении одного налогоплательщика, плательщика сбора, налогового агента может проводиться по одному или нескольким налогам.

В случае выявления в ходе проведения повторной выездной налоговой проверки фактов налогового правонарушения налогоплательщик несет ответственность в соответствии с законодательством России.

По общему правилу, срок проведения выездной налоговой проверки не может превышать двух месяцев. В исключительных случаях вышестоящий налоговый орган может увеличить продолжительность выездной налоговой проверки до трех месяцев. Случаи, требующие увеличения продолжительности выездной налоговой проверки, устанавливаются вышестоящим налоговым органом самостоятельно на основании имеющейся у него информации. Основаниями для продления срока проведения выездной налоговой проверки могут являться:

— проведение проверок крупных налогоплательщиков — организаций, в состав которых входят филиалы, представительства и обособленные подразделения;

— необходимость проведения встречных проверок и (или) направления запросов в организации и учреждения, располагающие информацией о налогоплательщике (плательщике сбора, налоговом агенте);

— наличие форс-мажорных обстоятельств (затопление, наводнение, пожар и т.п.) на территории, где проводится проверка;

— иные исключительные обстоятельства.

Следует отметить, что НК РФ не возлагает на налоговые органы обязанности по доказыванию налогоплательщику необходимости увеличения продолжительности проведения выездной налоговой проверки.

Кроме того, по решению руководителя налогового органа выездная налоговая проверка может быть приостановлена (в акте налоговой проверки приводятся дата и номер такого решения, а также период, на который данная проверка была приостановлена).

При проведении выездных налоговых проверок организаций, имеющих филиалы и представительства, срок проведения проверки увеличивается на один месяц на проведение проверки каждого филиала и представительства.

Выездные налоговые проверки филиалов и представительств могут проводиться налоговым органом как в рамках проверки самого налогоплательщика, так и независимо от него.

Следует отметить, что срок проведения проверки включает время фактического нахождения проверяющих на территории налогоплательщика. В указанные сроки не включаются периоды между вручением налогоплательщику требования о представлении документов в соответствии со ст. 93 НК РФ и представлением им запрашиваемых при проведении проверки документов.

Согласно п. 1 ст. 93 НК РФ, должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, вправе истребовать у проверяемого налогоплательщика, плательщика сбора, налогового агента необходимые для проверки документы. Требование о представлении указанных документов должно содержать наименование и вид необходимых для проверки документов. Указанное требование подписывается должностным лицом налогового органа, проводящего проверку, и

вручается налогоплательщику под расписку с указанием даты вручения данного требования.

Лицо, которому адресовано требование о представлении документов, обязано направить или выдать их налоговому органу в пятидневный срок.

В случае отказа налогоплательщика выдать документы добровольно должностное лицо налогового органа, осуществляющее налоговую проверку, вправе провести выемку документов, Выемка документов производится на основании мотивированного постановления должностного лица налогового органа, осуществляющего выездную налоговую проверку, утверждаемого руководителем налогового органа.

Обычно изымаются копии документов, однако в соответствии со ст. 94 НК РФ в случаях, когда для проведения контрольных мероприятий недостаточно выемки копий документов налогоплательщиков и у налоговых органов есть достаточные основания полагать, что подлинники документов будут уничтожены, сокрыты, исправлены или заменены, должностное лицо налогового органа вправе изъять подлинные документы. При этом налоговые органы изготавливают с них копии и передают лицу, у которого они изымаются.

Изыятые документы должны быть перечислены и описаны в акте выемки или прилагаемых к нему описях с точным указанием наименования, количества и индивидуальных признаков предметов.

Налогоплательщик имеет право при выемке документов делать замечания, которые должны быть по его требованию внесены в акт. Изъятые документы должны быть пронумерованы, прошнурованы и скреплены печатью или подписью налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора). В случае отказа налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора) скрепить печатью или подписью изымаемые документы об этом делается специальная отметка.

Копия акта о выемке документов передается налогоплательщику (налоговому агенту, плательщику сбора).

При необходимости уполномоченные должностные лица налоговых органов, осуществляющие выездную налоговую проверку, могут проводить инвентаризацию имущества налогоплательщика, а также производить осмотр (обследование) производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения, в порядке, установленном статьей 92 НК РФ.

По завершении налоговой проверки составляется справка об окончании налоговой проверки.

Если при проведении камеральных и выездных налоговых проверок у налоговых органов возникает необходимость получения информации о деятельности налогоплательщика (плательщика сбора), связанной с иными лицами, налоговым органом могут быть истребованы у этих лиц документы, относящиеся к деятельности проверяемого налогоплательщика (плательщика сбора) (встречная проверка).

Встречная проверка

В соответствии со ст. 87 НК РФ налоговые органы в случае возникновения в ходе камеральной или выездной налоговой проверки необходимости получения информации о деятельности налогоплательщика, связанной с иными лицами, могут истребовать у этих лиц документы, относящиеся к деятельности проверяемого налогоплательщика (плательщика сбора) (встречная проверка).

Встречная проверка заключается в истребовании документов о деятельности проверяемого налогоплательщика, имеющихся у других лиц, с последующим сопоставлением их данных с данными, отраженными в документах самого проверяемого налогоплательщика.



Преследуемая цель — оценка достоверности данных проверяемого налогоплательщика.

Учитывая изложенное, налоговые органы вправе истребовать у контрагента проверяемого налогоплательщика и иных лиц документы о деятельности проверяемого налогоплательщика, имеющие отношение к предмету проводимой налоговой проверки.

При этом в рамках встречной проверки не допускается истребование документов, относящихся исключительно к деятельности организации-контрагента или к деятельности организации-контрагента, не связанной с деятельностью проверяемого налогоплательщика.

Оформление результатов выездной налоговой проверки

По результатам выездной налоговой проверки не позднее двух месяцев после составления справки о проведенной проверке уполномоченными должностными лицами налоговых органов должен быть составлен в установленной форме акт налоговой проверки, подписываемый этими лицами и руководителем проверяемой организации, либо индивидуальным предпринимателем, либо их представителями. Об отказе представителей организации подписать акт делается соответствующая запись в акте. В случае, когда указанные лица уклоняются от получения акта налоговой проверки, это должно быть отражено в акте налоговой проверки.

В акте налоговой проверки должны быть указаны документально подтвержденные факты налоговых правонарушений, выявленные в ходе проверки, или отсутствие таковых, а также выводы и предложения проверяющих по устранению выявленных нарушений и ссылки на статьи НК РФ, предусматривающие ответственность за данный вид налоговых правонарушений (в ред. Федерального закона от 9 июля 1999 г. № 154-ФЗ; см. текст в предыдущей редакции).

Форма и требования к составлению акта налоговой проверки устанавливаются Министерством Российской Федерации по налогам и сборам (ныне Федеральная налоговая служба Российской Федерации).

Акт налоговой проверки вручается руководителю организации-налогоплательщика либо индивидуальному предпринимателю (их представителям) под расписку или передается иным способом, свидетельствующим о дате его получения налогоплательщиком или его представителями. В случае направления акта налоговой проверки по почте заказным письмом датой вручения акта считается шестой день, начиная с даты его отправки.

При рассмотрении споров между налогоплательщиками и налоговыми органами по поводу взыскания недоимок, пени и штрафов по результатам выездных налоговых проверок необходимо учитывать положения п. 4 ст. 100 НК РФ, согласно которым, если по результатам налоговой проверки не составлен акт налоговой проверки, то считается, что проверка состоялась и правонарушений не обнаружено.

Поэтому при отсутствии акта выездной налоговой проверки решение (постановление) налогового органа о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности (п. 1 ст. 101) и требование об уплате недоимки, пени и штрафов (п. 3 ст. 101) должны рассматриваться как вынесенные без наличия законных оснований (п. 4 ст. 100). (см. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда и Верховного Суда Российской Федерации от 11 июня 1999 г. № 41/9).

Налогоплательщик вправе в случае несогласия с фактами, изложенными в акте проверки, а также с выводами и предложениями проверяющих в двухнедельный срок со дня получения акта проверки представить в соответствующий налоговый орган письменное объяснение мотивов отказа подписать акт или возражения по акту в целом или по его отдельным положениям. При этом налогоплательщик вправе приложить к письменному объяснению (возражению) или в согласованный срок передать налоговому органу документы (их заверенные копии), подтверждающие обоснованность возражений или мотивы неподписания акта проверки.

По истечении срока, указанного в п. 5 ст. 100 НК РФ, в течение не более 14 дней руководитель (заместитель руководителя) налогового органа рассматривает акт налогово-

вой проверки, а также документы и материалы, представленные налогоплательщиком.

В случае представления налогоплательщиком письменных объяснений или возражений по акту налоговой проверки материалы проверки рассматриваются в присутствии должностных лиц организации-налогоплательщика, либо индивидуального предпринимателя, либо их представителей. О времени и месте рассмотрения материалов проверки налоговый орган извещает налогоплательщика заблаговременно. Если налогоплательщик, несмотря на извещение, не явился, то материалы проверки, включая представленные налогоплательщиком возражения, объяснения, другие документы и материалы, рассматриваются в его отсутствие.

Копия решения налоговой инспекции по результатам выездной налоговой проверки вручается под расписку руководителю организации-налогоплательщика или его представителю либо направляется по почте заказным письмом и считается полученным по истечении шести дней после его отправки (п. 5 ст. 101 НК РФ).

Несоблюдение должностными лицами налоговой инспекции требований ст. 101 НК РФ может явиться основанием для отмены решения налоговой инспекции ее вышестоящим органом или арбитражным судом.

Следует учесть также, что согласно ч. 1 ст. 53 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, каждое лицо, участвующее в деле, должно доказать те обстоятельства, на которые оно ссылается как на основание своих требований и возражений, а в силу ст. 59 данного Кодекса арбитражный суд оценивает доказательства по своему внутреннему убеждению, основанному на всестороннем, полном и объективном исследовании имеющихся в деле доказательств.

Учитывая изложенное, суд обязан принять и оценить документы и иные доказательства, представленные налогоплательщи-

ком в обоснование своих возражений по акту выездной налоговой проверки, независимо от того, представлялись ли эти документы налогоплательщиком налоговому органу в сроки, определенные пунктом 5 ст. 100 НК РФ.

По результатам рассмотрения материалов проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выносит решение:

- 1) о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения;
- 2) об отказе в привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения;
- 3) о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля.

В решении о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения излагаются обстоятельства совершенного налогоплательщиком налогового правонарушения, как они установлены проведенной проверкой, документы и сведения, которые подтверждают указанные обстоятельства, доводы, приводимые налогоплательщиком в свою защиту, а также результаты проверки этих доводов, решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за конкретные налоговые правонарушения с указанием статей НК РФ, предусматривающих данные правонарушения и применяемые меры ответственности.

Следует учесть, что отсутствие описания характера и обстоятельств допущенного налогового правонарушения в решении о привлечении налогоплательщика к ответственности может послужить причиной отказа в удовлетворении требования налогового органа о взыскании с налогоплательщика штрафа в судебном порядке (ИП Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 17 марта 2003 г. № 71).



Налоговый орган обратился в арбитражный суд с заявлением о взыскании с акционерного общества (налогоплательщика) штрафа, предусмотренного статьей 122 НК РФ.

Возражая против требования заявителя, акционерное общество сослалось на то, что содержание решения о привлечении его к ответственности не отвечает требованиям п. 3 ст. 101 НК РФ. Отсутствие указания на характер и обстоятельства вменяемого налогоплательщику правонарушения, ссылок на документы и иные сведения, на которых основаны выводы налогового органа, лишило налогоплательщика возможности обеспечить надлежащую защиту своих прав.

Суд отказал в удовлетворении требования налогового органа, отметив следующее.

В силу п. 6 ст. 101 НК РФ несоблюдение должностными лицами налоговых органов при принятии решений о привлечении к налоговой ответственности требований этой статьи может являться основанием для признания судом указанных решений недействительными.

В п. 3 ст. 101 НК РФ перечислены требования к содержанию решения о привлечении к ответственности. В частности, в решении должны быть изложены обстоятельства совершенного налогоплательщиком налогового правонарушения, приведены ссылки на документы и иные сведения, подтверждающие указанные обстоятельства.

В решении налогового органа о привлечении общества к ответственности вместо вышеупомянутых сведений указано лишь, что руководитель налогового органа, рассмотрев акт выездной налоговой проверки, «установил факты нарушения инструкции № 30 «О порядке исчисления и уплаты налогов, поступающих в дорожные фонды» и инструкции № 39 о НДС». На основании изложенного руководитель налогового органа постановил привлечь налогоплательщика (ответчика) к налоговой ответственности, предусмотренной пунктом 1 ст. 122 НК РФ.

Необходимые сведения не отражены также ни в акте проверки, ни в приложениях к нему, нет ссылок и на первичные бухгалтерские документы, в связи с чем невозможно установить, какие конкретно факты были квалифицированы как налоговые правонарушения, определить их характер.

Исходя из изложенного, суд признал, что несоблюдение налоговым органом требований п. 3 ст. 101 НК РФ является основанием для отказа в удовлетворении заявления о взыскании штрафа.

На основании вынесенного решения о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения налогоплательщику направляется требование об уплате недоимки по налогу и

пени. Проведение на основании подпункта 3 п. 2 ст. 101 НК РФ дополнительных мероприятий налогового контроля не изменяет порядка исчисления срока давности, предусмотренного статьей 115 НК РФ (ИП Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 17 марта 2003 г. № 71).

Налоговый орган обратился в арбитражный суд с заявлением о взыскании с общества с ограниченной ответственностью сумм налоговых санкций на основании решения, вынесенного в соответствии с подпунктом 1 п. 2 ст. 101 НК РФ по результатам выездной налоговой проверки.

Общество требование не признало, сославшись на то, что ранее по материалам той же проверки заявителем в соответствии с подпунктом 3 п. 2 ст. 101 НК РФ было принято решение о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля. Тем самым налоговый орган реализовал свои полномочия на принятие одного из трех возможных решений, предусмотренных пунктом 2 ст. 101 НК РФ.

Кроме того, решение, положенное в основу заявления, вынесено за пределы срока, установленного пунктом 6 ст. 100 НК РФ.

В ходе разрешения данного дела судом установлено следующее.

Руководитель налогового органа (заявитель) в соответствии с п. 1 ст. 101 НК РФ рассмотрел в присутствии налогоплательщика (ответчика) материалы налоговой проверки и представленные налогоплательщиком возражения к акту проверки.

По результатам рассмотрения указанных материалов руководитель из трех возможных решений, предусмотренных пунктом 2 ст. 101 НК РФ, принял решение о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля (подпункт 3 п. 2 ст. 101). Данное решение было принято в срок, установленный пунктом 6 ст. 100 НК РФ.

В ходе дополнительных мероприятий должностные лица налогового органа исследовали документы, поступившие от третьих лиц и касающиеся деятельности ответчика, допросили свидетелей, назначили экспертизу. На основании полученных данных было принято решение о привлечении налогоплательщика к ответственности (подпункт 1 п. 2 ст. 101).

По мнению заявителя, вынесение по результатам дополнительных мероприятий налогового контроля решения о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности не противоречит положениям НК РФ, в том числе его ст. 101. Срок вынесения подобного решения НК РФ не установлен.

Изучив материалы дела, суд отказал в удовлетворении заявления по следующим основаниям.

Согласно п. 6 ст. 100 НК РФ по истечении срока, установленного для представления налогоплательщиком возражений по акту выездной налоговой проверки, руководитель налогового органа в течение не более 14 дней рассматривает акт проверки и представленные налогоплательщиком материалы.

Порядок рассмотрения указанных материалов и принятия по ним решения регламентирован пунктами 1 и 2 ст. 101 НК РФ.

В силу п. 2 ст. 101 НК РФ по результатам рассмотрения материалов проверки руководитель налогового органа выносит одно из трех возможных решений:

- о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения;
- об отказе в привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения;
- о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля.

Принятие заявителем первоначально решения о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля свидетельствует о том, что, рассмотрев материалы проверки с учетом возражений ответчика, он не счел их достаточными для принятия решения о привлечении либо отказе в привлечении общества к налоговой ответственности.

Следует учитывать, что НК РФ не устанавливает специального срока, в течение которого должны быть проведены указанные мероприятия и принято окончательное решение о привлечении либо отказе в привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности. С этой точки зрения доводы заявителя являются правильными.

В то же время в соответствии с п. 1 ст. 115 НК РФ налоговые органы могут обратиться в суд с заявлением о взыскании суммы налоговой санкции не позднее шести месяцев со дня обнаружения налогового правонарушения и составления соответствующего акта (срок давности взыскания налоговых санкций).

Проведение дополнительных мероприятий налогового контроля не изменяет порядок исчисления срока давности, предусмотренного статьей 115 НК РФ.

Как видно из материалов дела, налоговый орган обратился с заявлением о взыскании с обще-

ства штрафа спустя семь месяцев после составления акта выездной налоговой проверки.

Учитывая пропуск заявителем пресекательного срока, установленного пунктом 1 ст. 115 НК РФ, его требование не подлежит удовлетворению.

По смыслу п. 6 ст. 101 НК РФ нарушение должностным лицом налогового органа требований данной статьи не влечет безусловного признания судом соответствующего решения налогового органа недействительным.

В данном случае суд оценивает характер допущенных нарушений и их влияние на законность и обоснованность вынесенного налоговым органом решения.

В частности, при оценке судом соблюдения налоговым органом требований к содержанию решения о привлечении налогоплательщика к ответственности, предусмотренных в п. 3 ст. 101 НК РФ, необходимо иметь в виду, что в таком решении непременно должен быть обозначен его предмет, т.е. суть и признаки налогового правонарушения, вменяемого налогоплательщику, со ссылкой на соответствующую статью главы 16 НК РФ.

По выявленным налоговым органом нарушениям, за которые налогоплательщики — физические лица или должностные лица налогоплательщиков-организаций подлежат привлечению к административной ответственности, уполномоченное должностное лицо налогового органа, проводившее проверку, составляет протокол об административном правонарушении. Рассмотрение дел об этих правонарушениях и применение административных санкций в отношении должностных лиц организаций-налогоплательщиков и физических лиц-налогоплательщиков, виновных в их совершении, производятся налоговыми органами в соответствии с административным законодательством Российской Федерации и субъектов Федерации.

Положения указанной статьи распространяются также на плательщиков сбора и налоговых агентов.