

Проблемы налогового учета крупнейших налогоплательщиков

(на примере конкретных судебных дел)



Г.Р. Гауф,
председатель КА «Гауф и Партнеры»



В.М. Кулешов,
адвокат КА «Гауф и Партнеры»

Прошедшая 07.07.2005 г. в Москве научно-практическая конференция на тему «Правовые проблемы администрирования крупнейших налогоплательщиков» вызвала огромный интерес у специалистов как со стороны налогоплательщиков, так и со стороны государственных органов. В этой связи хотелось поделиться с коллегами взглядом изнутри проблемы, поскольку именно адвокаты Коллегии адвокатов «Гауф и Партнеры» первыми вступили в судебную борьбу за законный учет крупнейших налогоплательщиков. В результате был проведен ряд судебных дел, касающихся оспаривания перевода нескольких крупнейших налогоплательщиков на налоговый учет из районных инспекций в г. Уфа в специализированные межрегиональные инспекции в г. Москва, а также оспаривания приказов МНС России, определяющие особенности учета крупнейших налогоплательщиков и устанавливающие критерии отнесения налогоплательщиков к крупнейшим. Кроме того, в настоящее время нами уже подготовлены и поданы жалобы в Конституционный суд Российской Федерации (КС РФ) по вопросу соответствия Конституции РФ абзаца 3 п. 1 ст. 83 НК РФ.

I. Поводом для начала работы стало обращение к нам ряда башкирских заводов, занятых в сфере переработки нефти. В 2003 г. ими были получены уведомления Межрегиональной инспекции МНС России по крупнейшим налогоплательщикам № 1 (далее — Межрегиональная инспекция № 1) о снятии с учета в районной инспекции и постановке их на учет в упомянутой инспекции в г. Москва. В результате было подготовлено и подано в Арбитражный суд Республики Башкортостан заявление о признании незаконными действий районной инспекции и Межрегиональной инспекции № 1 по снятию заявителей с налогового учета по месту нахождения и постановке на учет в г. Москва.

В качестве оснований заявленных требований были приведены следующие основные доводы:

1. В соответствии с п. 1 ст. 83 НК РФ налогоплательщики подлежат постановке на учет в налоговых органах соответственно по месту нахождения организации, месту нахождения ее обособленных подразделений, месту жительства физического лица, а также по месту нахождения принадлежащего им недвижимого имущества и транспортных средств, подлежащих налогообложению. В г. Москва, где находится Межрегиональная инспекция № 1, завод не имеет места нахождения, обособленных подразделений, недвижимого имущества и транспортных средств. Следовательно, для снятия завода с налогового учета по месту его нахождения и постановки на учет в Межрегиональной инспекции № 1 не было предусмотренных законом оснований.
2. Абзацем 3 п. 1 ст. 83 НК РФ МНС России было предоставлено право определять особенности постановки на налоговый учет крупнейших налогоплательщиков. Однако это право МНС России могло реализовать, не изменяя и не дополняя законодательство о налогах и сборах (п. 1 ст. 4 НК РФ), в том числе в части оснований постановки налогоплательщиков на налоговый учет.

В нарушение п. 1 ст. 4 и п. 1 ст. 83 НК РФ Порядком определения особенностей постановки на учет крупнейших налогоплательщиков — российских организаций, утв. Приказом МНС России от 31.08.2001 г. № БГ-3-09/319, крупнейший налогоплательщик подлежит постановке на налоговый учет не в налоговом органе по месту своего нахождения, а в той межрегиональной (межрайонной) инспекции МНС России по крупнейшим налогоплательщикам, к компетен-

ции которой отнесен налоговый контроль за соблюдением данным крупнейшим налогоплательщиком законодательства о налогах и сборах в соответствии с приказом МНС России. В соответствии с ч. 2 ст. 13 АПК РФ данный приказ, по нашему мнению, не подлежал применению судом вне зависимости от того, признан он недействующим или нет.

3. Обязанность по учету крупнейших налогоплательщиков, осуществляющих деятельность в сфере разведки, добычи, переработки, транспортировки и реализации нефти и нефтепродуктов возложена на Межрегиональную инспекцию № 1 пунктом 2 приказа МНС России от 10.08.2001 г. № БГ-3-08/279 (данный приказ действовал в период совершения оспариваемых действий).

Этим приказом утверждены «Критерии отнесения российских организаций — юридических лиц к крупнейшим налогоплательщикам». Однако указанный приказ признан Минюстом России не подлежащим государственной регистрации как не содержащий правовых норм! Приказ не был официально опубликован, т.е. введен в действие с нарушением п. 10, 19 Правил подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации, утв. постановлением Правительства РФ от 13.08.1997 г. № 1009. В связи с этим данный приказ не имеет юридической силы как нормативный правовой акт и не обязателен для налогоплательщиков. Кроме того, критерии отнесения тех или иных налогоплательщиков к крупнейшим могут устанавливаться только НК РФ, или же в порядке, установленном НК РФ. Право устанавливать указанные критерии никогда не делегировалось законодателем Министерству по налогам и сборам РФ. Поэтому Приказ МНС России от 10.08.2001 г. № БГ-3-08/279 также нарушает п. 1 ст. 4 НК РФ.

Суды первой, апелляционной и кассационной инстанций согласились с приведенными доводами и удовлетворили заявленные требования. Но по жалобе налоговых органов дело было передано в Президиум ВАС РФ, который своими постановлениями № 1389/04, 1401/04 от 29.06.2004 г. отменил принятые нижестоящими инстанциями судебные акты и отказал в удовлетворении заявленных требований.

Президиум ВАС РФ был предельно лаконичен в обосновании отмены принятых нижестоящими инстанциями судебных актов: «...суды всех инстанций не приняли во внимание, что согласно абзацу третьему пункта 1 статьи 83 данного Кодекса МНС России вправе определять особенности постановки на учет крупнейших налогоплательщиков. Законодатель, предоставляя право МНС России определять особенности постановки на учет крупнейших налогоплательщиков, под особенностями имел в виду в том

числе и место их постановки на учет. Поэтому вывод судебных инстанций о том, что названный приказ МНС России дополняет законодательство о налогах и сборах, основан на неправильном толковании налогового законодательства. Издавая этот приказ, МНС России действовало в пределах полномочий, предоставленных ему законодательством». Президиум ВАС РФ указал на неправильное толкование законодательства нижестоящими инстанциями, при этом остается загадкой, какой же способ толкования использовал сам Президиум ВАС РФ, раскрывая понятие «особенности постановки на учет» и утверждая, что же имел в виду законодатель. Президиум ВАС РФ в названных постановлениях, к сожалению, ушел от решения наиболее острых вопросов, поставленных налогоплательщиками, по существу вообще проигнорировав приведенные выше аргументы налогоплательщиков.

Примечательна аргументация в защиту позиции налоговых органов, высказанная в заседании Президиума ВАС РФ одним из высокопоставленных представителей МНС России сводившаяся, по сути, лишь к двум доводам: 1) целесообразность создания и эффективность деятельности межрегиональных инспекций может быть продемонстрирована на деле НК «ЮКОС», поскольку ранее районные инспекции не могли доначислить и взыскать огромные недоимки, и лишь при постановке его на учет в Межрегиональной инспекции № 1 все «сокрытые» суммы были взысканы; 2) бывший Министр по налогам и сборам РФ Г.И. Букаев лично согласовал создание межрегиональных инспекций по крупнейшим налогоплательщикам с Президентом РФ В.В. Путиным.

II. Несмотря на отрицательный, с точки зрения налогоплательщика, подход, высказанный Президиумом ВАС РФ в постановлениях № 1389/04 и 1401/04, нами не была утрачена надежда добиться от ВАС РФ прямых ответов на поставленные вопросы. В связи с этим было подготовлено и подано заявление в ВАС РФ о признании частично недействующими приказов МНС России от 31.08.2001 г. № БГ-3-09/319 «Об утверждении Порядка определения особенностей постановки на учет крупнейших налогоплательщиков — российских организаций» от 16.04.2004 г. № САЭ-3-30/290 «Об организации работы по налоговому администрированию крупнейших налогоплательщиков и утверждению Критериев отнесения российских организаций — юридических лиц к крупнейшим налогоплательщикам, подлежащим налоговому администрированию на федеральном и региональном уровнях» (данный приказ принят взамен Приказа МНС России от 10.08.2001 г. № БГ-3-08/279).

Полагаем, что для признания недействующими обжалуемых приказов имелись достаточно серьезные основания, несмотря на уже сформировавшуюся

практику ВАС РФ в виде постановлений № 1389/04 и 1401/04. Действительно, в соответствии с п. 1 ст. 83 НК РФ в редакции Федерального закона от 23.12.2003 г. № 185-ФЗ «в целях проведения налогового контроля налогоплательщики подлежат постановке на учет в налоговых органах соответственно по месту нахождения организации, месту нахождения ее обособленных подразделений, месту жительства физического лица, а также по месту нахождения принадлежащего им недвижимого имущества и транспортных средств и по иным основаниям, предусмотренным настоящим Кодексом». Таким образом, исходя из этой формулировки, НК РФ устанавливает исчерпывающий перечень оснований и мест постановки налогоплательщиков на налоговый учет. Предусмотренное же Приказами основание для постановки на учет в конкретном налоговом органе — отраслевая принадлежность крупнейших налогоплательщиков и место постановки — специализированный налоговый орган, находящийся, как правило, вне места нахождения налогоплательщика, выводятся за рамки НК РФ и, более того, за рамки законодательства о налогах и сборах. Это еще более ярко доказывало нарушение оспариваемыми приказами ст. 1, 2, п. 1 ст. 4, п. 1 ст. 83 НК РФ.

В этот раз при рассмотрении дела по первой инстанции ВАС РФ, хотя бы частично, но отреагировал на доводы заявителей. Решением от 25.11.2004 г. по делу № 7448/04 ВАС РФ удовлетворил требования частично, признал несоответствующими пункту 2 ст. 11 НК РФ и недействующими абзацы седьмой и девятый Порядка определения особенностей постановки на учет крупнейших налогоплательщиков — российских организаций, утвержденного приказом МНС России от 31.08.2001 г. № БГ-3-09/319 в части, предписывающей межрегиональной (межрайонной) инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам направлять крупнейшим налогоплательщикам Свидетельство о постановке на учет в налоговом органе в качестве крупнейшего налогоплательщика и признания недействительным ранее выданного Свидетельства о постановке на учет в налоговом органе по месту нахождения на территории РФ применительно к крупнейшим налогоплательщикам, состоящим на учете в инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам не по месту нахождения организации, а также в части, предписывающей межрегиональной (межрайонной) инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам направлять крупнейшим налогоплательщикам Уведомление о постановке на учет в налоговом органе в качестве крупнейшего налогоплательщика применительно к крупнейшим налогоплательщикам, состоящим на учете в инспекции ФНС РФ по крупнейшим налогоплательщикам по месту нахождения организации. При этом в мотивировочной части решения ВАС РФ сделал вывод, что крупнейший нало-

гоплательщик в силу п. 1 ст. 83 НК РФ должен состоять на налоговом учете как по месту своего нахождения, так и в Межрегиональной инспекции как крупнейший налогоплательщик (если место нахождения налогоплательщика не совпадает с местом нахождения межрегиональной инспекции).

Между тем, ВАС РФ так и не дал надлежащей оценки Приказу МНС России от 16.04.2004 г. № САЭ-3-30/290, рассмотрев требования заявителей не в полном объеме. Очевидно, что в этом случае суду было бы невероятно сложно аргументировать законность указанного приказа. Несмотря на указание в заявлении ряда положений НК РФ, которым не соответствует приказ МНС России от 16.04.2004 г. № САЭ-3-30/290, ВАС РФ осуществил проверку оспариваемого акта только на соответствие постановлению Правительства РФ от 13.08.1997 г. № 1009. Приведенные в заявлении в ВАС РФ доводы налогоплательщиков о противоречии приказа НК РФ не были рассмотрены судом.

Заявители доказывали свою позицию о том, что оспоренные приказы создают единый правовой механизм, регулирующий правоотношения по налоговому контролю, возникающие в процессе снятия налогоплательщиков с учета по месту нахождения и постановки их на учет в межрегиональных инспекциях в качестве крупнейших налогоплательщиков. Приказ МНС России от 16.04.2004 г. № САЭ-3-30/290 определяет налогоплательщиков — субъектов вышеназванных правоотношений. Таким образом, правовая норма, устанавливающая порядок постановки на учет крупнейших налогоплательщиков, содержится одновременно в двух обжалованных приказах МНС России. В связи с этим суд обязан был проверить соответствие обоих приказов Налоговому кодексу РФ с учетом их нормативного единства. Данный довод заявителей не был рассмотрен судом.

Абзац 3 п. 1 ст. 83 НК РФ дает право МНС России (ныне — Минфину России) определять особенности постановки на учет крупнейших налогоплательщиков, но ни указанной нормой, ни каким-либо иным положением НК РФ не предусмотрено право МНС России устанавливать критерии, по которым тот или иной налогоплательщик может быть отнесен к категории крупнейших.

Из п. 1 ст. 4 НК РФ вытекает, что:

- ! МНС России могло издать приказ от 16.04.2004 г. № САЭ-3-30/290 лишь при условии, если это было бы прямо предусмотрено законодательством о налогах и сборах;
- ! этот приказ не должен изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах.

Между тем, оба из перечисленных условия при издании приказа от 16.04.2004 г. № САЭ-3-30/290 были нарушены.

Вывод о дополнении законодательства о налогах и сборах указанным приказом обусловлен тем, что самим законодательством о налогах и сборах не дано определение термина «крупнейший налогоплательщик». При этом однократное упоминание в законе словосочетания «крупнейший налогоплательщик» (абз. 3 п. 1 ст. 83 НК РФ) не может считаться раскрытием этого термина. В иных отраслях права термин «крупнейший налогоплательщик» не используется.

Изложенные доводы свидетельствуют о том, что МНС России, издавая приказ от 16.04.2004 г. № САЭ-3-30/290 нарушило п. 1 ст. 4 НК РФ и абз. 3 п. 1 ст. 83 НК РФ, поскольку превысило имеющуюся у него нормотворческую компетенцию, фактически подменив собою законодателя. В соответствии с п. 5 ст. 194 АПК РФ арбитражный суд не связан доводами, содержащимися в заявлении об оспаривании нормативного правового акта, и проверяет оспариваемое положение в полном объеме.

Таким образом, АПК РФ не позволяет, а предписывает суду осуществлять проверку обжалуемых положений нормативных актов в полном объеме. В рамках же данного дела ВАС РФ не то что не проверил оспоренные положения приказа МНС России от 16.04.2004 г. № САЭ-3-30/290 в полном объеме, но даже не оценил всех приведенных заявителями доводов.

Между тем, полагаем, что решение ВАС РФ от 25.11.2004 г. по делу № 7448/04 хотя и не позволило налогоплательщикам окончательно пресечь незаконный учет в межрегиональных инспекциях, имеет все же большое положительное значение. Теперь крупнейшие налогоплательщики смогут добиваться восстановления их на учете по месту нахождения, сдавать декларации в территориальные налоговые органы, предъявлять иски к своим налоговым инспекциям в арбитражный суд субъекта по месту своего нахождения, а не в Арбитражный суд г. Москва (по месту нахождения межрегиональных инспекций) и пр. Но, между тем, в свете решения ВАС РФ от 25.11.2004 г. по делу № 7448/04 остался открытым вопрос о компетенции межрегиональных инспекций в сфере осуществления налогового контроля, распределении функций между межрегиональными инспекциями и инспекциями по месту нахождения налогоплательщиков. Поэтому, на практике межрегиональные инспекции продолжают вести лицевые счета налогоплательщиков, проводят налоговые проверки и т.п., то есть в полном объеме осуществляют налоговый контроль в отношении крупнейших налогоплательщиков, как это должна осуществлять инспекция по месту нахождения организации.

III. Неспособность ВАС РФ дать юридически аргументированный, а не политкорректный ответ на поставленный вопрос о законности учета крупнейших налогоплательщиков, еще сильнее укрепила нашу уверенность в правоте занятой позиции. В связи с этим были подготовлены и поданы в КС РФ пять жалоб от крупнейших налогоплательщиков, интересы которых мы представляли в арбитражных судах. В настоящее время ответ по жалобам еще не дан.

Считаем, что аргументация оснований несоответствия Конституции РФ абзацу 3 п. 1 ст. 83 НК РФ, приведенная в жалобах, может вызвать интерес у читателей. Поэтому ниже вкратце излагаем обоснование неконституционности оспариваемой нормы.

1. В соответствии со ст. 71 (п. «г») Конституции РФ установление системы федеральных органов законодательной, исполнительной и судебной власти, порядок их организации и деятельности; формирование федеральных органов государственной власти находятся в ведении РФ. Согласно ст. 76 (ч. 1) по этим вопросам издаются федеральные конституционные законы и федеральные законы.

В общем виде федеральная система налоговых органов установлена Законом РФ «О налоговых органах РФ». Согласно ст. 2 этого закона единая централизованная система налоговых органов состоит из федерального органа исполнительной власти, уполномоченного в области налогов и сборов, и его территориальных органов. Аналогичным образом определена система налоговых органов в ст. 30 НК РФ.

В соответствии со ст. 78 (ч. 1) Конституции РФ федеральные органы исполнительной власти для осуществления своих полномочий могут создавать свои территориальные органы. Порядок создания и деятельности указанных территориальных органов устанавливает Правительство РФ (ст. 12 Федерального конституционного закона «О Правительстве Российской Федерации»).

В положении о Федеральной налоговой службе, утвержденном постановлением Правительства РФ от 30.09.2004 г. № 506 (п. 4) межрегиональные инспекции названы в числе территориальных налоговых органов. Между тем, межрегиональные инспекции созданы и осуществляют налоговое администрирование в отношении крупнейших налогоплательщиков по отраслевому признаку. Находясь в г. Москва, они осуществляют свою деятельность на всей территории РФ и не являются территориальными налоговыми органами. Межрегиональные инспекции не входят, таким образом, в систему налоговых органов, установленную федеральными законами (Законом РФ «О налоговых органах РФ» и НК РФ), однако вопреки ст. 71 (п. «г»), 76 (ч. 1), 78 (ч. 1), рассматривае-

мым в их системном связи, абзац 3 п. 1 ст. 83 НК РФ допускает возложение федеральным органам исполнительной власти на межрегиональные инспекции функций территориальных налоговых органов.

2. В соответствии со ст. 75 (ч. 3) Конституции РФ общие принципы налогообложения и сборов в РФ устанавливаются федеральным законом. Общие принципы налогообложения и сборов в РФ согласно подпунктам 4, 5 п. 2 ст. 1 НК РФ, в частности, включают в себя:

! права и обязанности налогоплательщиков, налоговых органов и других участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах;

! формы и методы налогового контроля .

Права и обязанности налогоплательщиков и налоговых органов определены Законом РФ «О налоговых органах РФ» (ст. 7–10) и НК РФ (ст. 21, 23, 31, 32, 33). Межрегиональные инспекции не имеют предусмотренного законом статуса налоговых органов. В то же время приказами федерального органа исполнительной власти на основании абзаца 3 п. 1 ст. 83 НК РФ межрегиональные инспекции наделяются правами и обязанностями налоговых органов. Указанным правотворчеством федеральный орган исполнительной власти вторгается в сферу деятельности законодателя по установлению общих принципов налогообложения и сборов в РФ. В связи с этим оспариваемое положение не соответствует ст. 75 (ч. 3) Конституции РФ.

Понимая налоговый учет как составную часть методов налогового контроля и соответственно как часть общих принципов налогообложения и сборов в РФ, законодатель устанавливает основные правила налогового учета непосредственно в главе 14 НК РФ «Налоговый контроль». При этом основу правового регулирования налогового учета составляют правила об основаниях и местах постановки налогоплательщиков на учет (под местами понимаются налоговые органы, в которых налогоплательщики ставятся на учет). Поскольку абзац 3 п. 1 ст. 83 НК РФ наделяет федеральный орган исполнительной власти правом определять места постановки на учет крупнейших налогоплательщиков, т. е. устанавливать правила, относящиеся к общим принципам налогообложения и сборов в РФ, постольку оспариваемый абзац *противоречит ст. 75 (ч. 3) Конституции РФ* также и по этой причине.

3. Допуская установление федеральным органом исполнительной власти правил, которые могут устанавливаться только федеральным конституционным законом или федеральным законом, абзац 3 п. 1 ст. 83 НК РФ не соответствует конституционным принципам верховенства закона,

основанности на законе деятельности органов исполнительной власти, разделения властей. Особое значение закона в правовом регулировании указанных вопросов состоит в том, что органы исполнительной власти, будучи в силу ст. 10 Конституции РФ самостоятельными в системе разделения властей, вместе с тем нуждаются в законодательной основе для своей деятельности (абзац 2 п. 2 мотивировочной части постановления Конституционного Суда РФ от 14.07.2003 г. № 12-П). *С учетом изложенного оспариваемое положение не соответствует ст. 4 (ч. 2), 10 Конституции РФ.*

4. В соответствии со ст. 6 (ч. 2), 19 (ч. 1, 2) Конституции РФ каждый гражданин РФ обладает на ее территории всеми правами и свободами и несет равные обязанности, предусмотренные Конституцией РФ; все равны перед законом и судом; государство гарантирует равенство прав и свобод человека и гражданина независимо от пола, расы и ряда других признаков, в том числе имущественного положения (изъятия из общих правил налогового учета сделаны в отношении заявителя по его имущественному положению как крупнейшего налогоплательщика).

Конституционным Судом РФ неоднократно высказывалась правовая позиция, согласно которой налогообложение в силу статьи 19 Конституции РФ должно быть основано на принципе юридического равенства налогоплательщиков (см., напр., абзац 5 п. 2 мотивировочной части постановления от 28.03.2000 г. № 5-П, абзац 5 п. 2 мотивировочной части постановления от 20.02.2001 г. № 3-П), что нашло свое отражение в п. 1 ст. 3 НК РФ. Указанный принцип предполагает, что налогоплательщики должны нести равные обязанности по уплате налогов и сборов, а, следовательно, методы налогового контроля (включая учет налогоплательщиков в налоговых органах) должны применяться в отношении налогоплательщиков на равных основаниях. В постановлении Конституционного Суда РФ от 16.07.2004 г. № 14-П указывалось, что дифференциация, которая предусматривается законодателем при регулировании правового положения налогоплательщиков в их отношениях с налоговыми органами, не противоречит принципу равенства всех перед законом, закрепленному в статье 19 Конституции РФ, при условии, что эта дифференциация является обоснованной и мотивированной (абз. 1 п. 3.3 мотивировочной части).

Поскольку изъятия из общих правил налогового учета в отношении конкретного круга налогоплательщиков сделаны не по правилам, установленным федеральным законом, а правовыми актами федерального органа исполнительной власти, постольку дифференциацию между крупнейшими налогоплательщиками и остальными налогоплательщиками

в их отношениях с налоговыми органами нельзя признать обоснованной. В связи с изложенным оспариваемое положение *не соответствует статьям 6 (ч. 2), 19 (ч. 1, 2) Конституции РФ*.

5. В постановлении от 22.11.2001 г. № 15-П Конституционный Суд РФ указал на то, что отнесение определенных вопросов к ведению федерального законодателя обязывает его с необходимой полнотой регламентировать соответствующую область общественных отношений, поскольку в противном случае появляется опасность недопустимого в условиях правового государства усмотрения органов исполнительной власти — путем ведомственного нормотворчества регулировать основные права и свободы (абзац пятый пункта 4 мотивировочной части).

В п. 3 мотивировочной части постановления Конституционного Суда РФ от 25.04.2005 г. № 3-П указано, что неопределенность содержания правовой нормы создает возможность ее произвольного применения, что является нарушением провозглашенного Конституцией РФ равенства всех перед законом и судом (ч. 1 ст. 19). Конкретизируя критерий определенности правовой нормы как конституционное требование к законодателю, Конституционный Суд РФ в абзаце первом п. 5 постановления от 08.10.1997 г. № 13-П отметил, что законы о налогах должны быть конкретными и понятными и что неопределенность налоговых норм может привести к не согласующемуся с принципом правового государства (ст. 1, ч. 1 Конституции РФ) произволу государственных органов и должностных лиц в их отношениях с налогоплательщиками и к нарушению равенства прав граждан перед законом (ч. 1 ст. 19 Конституции РФ). На этот же принцип указывается в постановлении Конституционного суда РФ от 16.07.2004 г. № 14-П. Между тем, оспариваемое положение, как и другие положения НК РФ и иных федеральных законов не определяют, какие налогоплательщики относятся к крупнейшим и по каким критериям производится разделение налогоплательщиков на крупнейших и всех остальных. Не указано также, какие особенности постановки на учет крупнейших налогоплательщиков вправе определять федеральный орган исполнительной власти. Тем самым ему предоставляются дискреционные (по существу, неограниченные) полномочия по изменению установленного НК РФ порядка постановки налогоплательщиков на учет в налоговых органах. Поэтому и в силу своей неопределенности, неясности абзаца 3 п. 1 ст. 83 НК РФ также *не соответствует ч. 1 ст. 19 Конституции РФ*.

6. Постановка налогоплательщиков, находящихся в г. Уфа, на основной налоговый учет в Межрегиональной инспекции № 1 в г. Москва создала затруднения в их хозяйственной деятельности,

вызвало дополнительные материальные и временные затраты, связанные с необходимостью постоянных поездок сотрудников в Москву для исполнения обязанностей и реализации прав налогоплательщика: сдачи бухгалтерской и налоговой отчетности; по вызову инспекции; для проведения сверки расчетов по налогам; для участия в рассмотрении актов выездных налоговых проверок; для устранения различных неясностей и противоречий, возникающих в процессе камеральных проверок, для участия в судебных заседаниях по искам налогоплательщиков к Межрегиональной инспекции № 1 и в иных случаях.

Кроме того, отсутствие оперативности во взаимодействии заявителя с названной инспекцией вносит элементы дезорганизации в его хозяйственную деятельность. Появляются неразрешенные вопросы, неясности по поводу исполнения заявителем обязанностей по уплате налогов, угроза выставления по этой причине необоснованных требований об уплате налога и тому подобное. Еще более усложнилось положение налогоплательщиков в связи с упоминавшимся выше решением ВАС РФ от 21.11.2004 г. по делу № 7448/04.

В результате крупнейшие налогоплательщики должны теперь состоять на двойном налоговом учете: по месту нахождения в г. Уфа и в Межрегиональной инспекции № 1 в г. Москва. При этом отсутствует законодательное разграничение полномочий между районной инспекцией и Межрегиональной инспекцией № 1 по осуществлению налогового контроля над налогоплательщиками. Это дает им возможность предъявлять по своему усмотрению заявителю различные требования, выносить в отношении налогоплательщиков различные решения, в том числе взаимоисключающие.

Подводя итог вышеизложенному, хотелось бы отметить следующее. Всем понятно, что наличие «резиновой» нормы очень выгодно фискальному органу, поскольку позволяет произвольно устанавливать круг лиц, подлежащих особому контролю, а также изменять основание и место учета. Между тем, такое положение вещей не соответствует принципам правового государства, нарушает баланс частных и публичных интересов, о котором неоднократно говорил Конституционный Суд РФ. Будем ждать дальнейшего развития событий в Конституционном Суде РФ и надеяться на успех.

Желающих высказаться по поводу приведенного материала или поделиться идеями просим писать по адресу: gauf@tac.com. С судебными актами, упомянутыми в статье, можно ознакомиться на сайте “ПравоТЭК” (раздел “Судебная практика”) по адресу: <http://www.lawtek.ru/practice/legal>. □