

## СТРУКТУРА НАЛОГОВОГО ПРОЦЕССА

И. А. Сапрыкина

*Воронежский государственный университет*

Налоговый процесс — новое явление в праве Российской Федерации. Определение его структуры в настоящее время имеет важное теоретическое и практическое значение. В науке налогового права имеет место множество точек зрения применительно к категории «структура налогового процесса». В статье автор обосновывает свою позицию относительно структуры налогового процесса.

В настоящее время в науке налогового права все чаще обсуждается «феномен налогового процесса». Несомненно, он обладает взаимосвязью и взаимозависимостью с налоговыми процессуальными нормами. Выявление системы процессуальных норм налогового права имеет важное значение для налогово-правового регулирования. Кроме того, системность — важнейший признак самой нормы права. Этот признак ... характеризует свойство нормы права: быть в определенной связи, в определенном соотношении с другими нормами, с правовым институтом, подотраслью, отраслью права. Нормы материального права, т. е. конкретные правила поведения, находятся как в определенных связях с другими материальными нормами права, так и с процедурными, процессуальными нормами права [1; 435].

В связи с системностью юридических норм важно указать и на другую их черту — специализацию. Между юридическими нормами есть своего рода разделение труда, они специализированы на выполнении какой — то одной, «своей» юридической операции... [2; 48]. Научные разработки в области специализации налоговых процессуальных норм, безусловно, имеют важное значение для науки налогового права. Их результатом является обнаружение и устранение правовых пробелов и противоречий в ... законодательстве, более четкое и правильное использование закрепленных в нем процедур [3; 59].

Следует отметить, что не всякая классификация налогово — процессуальных норм имеет возможность показать сложность их системы. Например, налоговые процессуальные нормы, являясь разновидностью норм финансово-правовых, подразделяются на виды по различным критериям. Финансово-правовые нормы весьма разнообразны [4; 112—122]. Их классификация важна для понимания особенностей финансово-правового регулирования и уровня развития финансового законодательства [5; 96].

Классификация налогово-процессуальных норм, кроме всего, может быть осуществлена по критерию структуры налогового процесса. Иначе говоря, сама структура налогового процесса позволяет осуществлять классификацию налогово-процессуальных норм в зависимости от характера отношений, отграниченных структурными составляющими налогового процесса.

Надо заметить, что в различных отраслях права (процессуальных и, что особенно важно, - непроцессуальных) особенности процессуальных норм всегда выявлялись через анализ отраслевых процедур, понимание юридического процесса в рамках отрасли права, а нередко — и через характеристику процессуальных производств. К примеру, А. Г. Пауль классифицирует бюджетно-процессуальные нормы на нормы основных производств и нормы вспомогательных производств. К нормам основных производств ученый — финансовед относит:

- 1) регулирующее производство по составлению проектов бюджетов;
- 2) регулирующее производство по рассмотрению и утверждению бюджетов;
- 3) регулирующее производство по исполнению бюджетов;
- 4) регулирующее производство по подготовке, рассмотрению и утверждению отчетов об исполнении бюджетов.

Среди норм, упорядочивающих вспомогательные (производные) производства, А. Г. Пауль обозначает:

- 1) нормы, регулирующие производство по изменению бюджетных показателей (коррекционное производство);
- 2) нормы, регулирующие производство по осуществлению государственного и муниципального финансового контроля (контрольное производство) [3; 85—86].

Применительно к бюджетному процессу А. Г. Пауль утверждает, что «каждая бюджетно-

процессуальная стадия в то же время отвечает критериям выделения бюджетно-процессуальных производств» и объясняет это спецификой предмета правового регулирования и субъектного состава бюджетного права. Думается, что при использовании данного подхода к пониманию самой сути бюджетного процесса предложенная систематизация бюджетно-процессуальных норм представляется обоснованной и позволяет выявить специфические особенности бюджетно-процессуальных норм.

Бюджетное и налоговое право являются правовыми подотраслями одной отрасли права — финансового права. Думается, что использование научных разработок, которые имеют место в рамках бюджетного права, в полной мере применимо и к пониманию налогово-правовых явлений.

Налоговые процессуальные нормы, регулирующие налоговые процессуальные отношения, существуют только в рамках такого явления, как налоговый процесс. Поэтому, выявление соотношения категорий «налоговая процессуальная норма» и «налоговый процесс» является весьма ценным. Первое понятие является частным по отношению ко второму, более общему понятию. Кроме того, целесообразным будет исследование налогово-процессуальных норм с точки зрения структуры налогового процесса. Рассмотрение структуры налогового процесса позволит должным образом систематизировать сами налоговые процессуальные нормы. В свою очередь, подразделение налогово-процессуальных норм по стадиям налогового процесса позволит нам глубже охарактеризовать налоговый процесс. Это будет происходить за счет того, что сможем показать массив процессуальных норм по стадиям налогового процесса, взаимосвязанных между собой в единую цепочку, или, наоборот, — показать разрозненность этих норм, и, следовательно, показать пробелы налогово-процессуального регулирования. Исследование налогово-процессуальных норм в разрезе структуры налогового процесса, т. е. на определенных его участках, полезно тем, что позволяет выявить «несостыковки», указывающие на «узкие места» в налоговом процессе, а также на предметы научного и законодательного интереса.

При рассмотрении структуры налогового процесса следует обратить особое внимание на теоретические особенности понимания категории «структура юридического процесса».

Структура — строение, внутреннее устройство [6; 431]. В теории процессуального права уже вы-

работано достаточно четкое понимание структуры юридического процесса. Общетеоретические выводы ученых — процессуалистов в полной мере могут быть использованы при исследовании структуры налогового процесса. Еще В. А. Рязановский в 1924 г. утверждал, что «верховный постулат процесса один для всех видов последнего: раскрытие материальной истины, задача всякого процесса одна и та же: установить право, осуществить и охранить его, юридическая природа права на иск идентична, основные принципы судоустройства совпадают, равно как совпадают и основные принципы судопроизводства (принципы процесса), единая юридическая конструкция процесса применима ко всем видам последнего» [7; 77]. В настоящее время наука процессуального права получила еще большее развитие, обладает прогрессивными разработками, которые могут быть применены в том числе и к изучению процессуальной составляющей налогового права.

В юридической литературе наиболее часто выделяют следующие составные элементы, отражающие содержание юридического процесса: *процессуальные стадии, процессуальные производства, процессуальные процедуры*.

1. Стадия (гр. *stadion*) — период, определенная ступень в развитии чего — либо, фаза развития [8; 456]. Стадия процесса — динамическая относительно замкнутая совокупность закрепленных действующим законодательством способов, методов, форм, выражающих или предопределяющих строгое и неуклонное осуществление процедурно-процессуальных требований, отражающих пространственно-временные аспекты процессуальной деятельности и обеспечивающих логико-функциональную последовательность совершения конкретных действий, направленных на достижение конкретного, материального результата [9; 7—8].

2. Следующая процессуальная категория, которая встречается во всех видах юридического процесса — это «процессуальное производство». Профессиональность разбирательства воплощается в процессуальных производствах и отражает ... характеристику организационной деятельности по предметному признаку [10; 17].

3. Процессуальные процедуры — самый детальный структурный элемент в системе юридического процесса. Процедура (лат. *procedere* — продвигаться) — официально установленный порядок действий при обсуждении, ведении какого-либо дела [8; 456]. Выделение процессуальных процедур в структуре юридического процесса способствует

более детальному и основательному изучению не только юридического процесса, но и процессуальных норм.

Таким образом, *выводы о наличии в структуре юридического процесса процессуальных стадий, процессуальных производств и процессуальных процедур, о критериях их обособления, в полной мере могут быть применимы и к характеристике структуры налогового процесса и, в конечном итоге, могут быть положены в основу систематизации налоговых процессуальных норм.*

В рамках налогового процесса обособляются следующие **процессуальные стадии**:

- 1) Стадия корректировки налоговой обязанности;
- 2) Стадия налогового контроля;
- 3) Стадия принудительного исполнения налогоплательщиком его налоговой обязанности;
- 4) Стадия привлечения налогоплательщика к налоговой ответственности.

Именно такая структура налогового процесса по стадиям может быть положена в основу систематизации налоговых процессуальных норм.

Налоговый процесс, как и всякий иной, структурирован не только по стадиям, но и по производствам. По справедливому утверждению профессора М.В. Карасевой, «производства в процессе отражают качественную обособленность деятельности субъектов процессуального общения в зависимости от предмета деятельности» [11; 49].

**I. На стадии корректировки налоговой обязанности** имеют место процессуальные производства: а) *налогово-зачетное производство*; б) *производство по предоставлению налогоплательщику налоговой рассрочки, отсрочки, инвестиционного налогового кредита*.

**II. На стадии налогового контроля** выделяются производства: а) *производство по постановке налогоплательщика на налоговый учет*; б) *налогово-проверочное производство*.

**III. На стадии принудительного исполнения налогоплательщиком его налоговой обязанности** обособляются: а) *производство по взысканию налога за счет денежных средств налогоплательщика в банке*; б) *производство по взысканию налога за счет иного имущества налогоплательщика*.

**IV. На стадии привлечения налогоплательщика к налоговой ответственности** имеют место следующие производства: а) *производство по делу о налоговом правонарушении, совершенном налогоплательщиком, плательщиком сбора или налоговым агентом*; б) *производство по делу о нарушении*

*законодательства о налогах и сборах, совершенных лицами, не являющимися налогоплательщиками, плательщиками сбора или налоговыми агентами.*

Производство — это достаточно крупное подразделение в структуре налогового процесса. Оно складывается из совокупности взаимосвязанных процедур, каждая из которых представляет собой «урегулированный законодательством порядок совершения определенного действия, направленного на достижение конкретного правового результата» [11; 151]. В каждом производстве налогового процесса насчитывается по несколько процедур. Разница лишь в том, что в некоторых налоговых производствах процедуры взаимосвязаны «в цепочку», где одна процедура меняет другую, а в других — процедуры не только связаны «в цепочку», но и параллельны друг другу [11; 151].

Выявлению особенностей налогово-процессуальных норм способствует определение их места в структуре налогового процесса. Для этого необходимо определить «процессуальные границы» и процессуальные цели каждой стадии налогового процесса.

**Стадия корректировки налоговой обязанности** регламентируется ст.ст. 61—68, 78, 79 НК РФ.

На данной стадии имеют место две группы процессуальных отношений, так или иначе изменяющих (корректирующих) налоговую обязанность налогоплательщика:

а) *отношения по изменению срока уплаты налога и сбора, а также пени, которые возможны в форме отсрочки, рассрочки, инвестиционного налогового кредита* (ст. 61—68 НК РФ);

б) *отношения по зачету и возврату излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налога* (ст.ст. 78, 79 НК РФ).

Процессуальными целями стадии корректировки налоговой обязанности являются: 1) перенос срока уплаты налога на более поздний по отношению к установленному в законодательстве о налогах и сборах; 2) восстановление права налогоплательщика на излишне уплаченную или взысканную сумму налога. Переплата налога не означает лишения налогоплательщика права собственности на излишне перечисленные в доход казны денежные суммы [12; 306].

Данная процессуальная стадия начинается с момента возникновения обстоятельств, которые требуют корректировки исполнения обязанности по уплате налога (например, установление факта излишне взысканного налога — п. 3 ст. 79 НК РФ). Формальным основанием возникновения процес-

суальной стадии корректировки налоговой обязанности является подача заявления о предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога (п. 5 ст. 64 НК РФ), заявления о предоставлении инвестиционного налогового кредита (п. 4 ст. 67 НК РФ), заявления о зачете суммы излишне уплаченного налога (п. 4 ст. 78 НК РФ) и др. Отметим, что все вышеперечисленные документы к процессуальным актам не относятся. В случаях, предусмотренных НК РФ, «обязанностью фискального органа является сообщить налогоплательщику о каждом факте излишней уплаты налога и о размере суммы этой переплаты» [12; 305]. В данной ситуации основанием начала стадии корректировки будет поступление фактических данных об излишне уплаченных суммах налога.

Окончание процессуальной стадии корректировки налоговой обязанности фиксируется в различных процессуальных актах, принимаемых правоприменительными органами. К числу таких актов относятся: решение о предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога (п. 6 ст. 64 НК РФ); договор об инвестиционном налоговом кредите (п. 4 ст. 67 НК РФ); решение о зачете излишне уплаченного налога (п. 4 ст. 78 НК РФ) и др. В ходе стадии корректировки могут приниматься и такие решения, которые не повлекут изменения налоговой обязанности для налогоплательщика. Например, это — решение об отказе в осуществлении зачета (возврата) (п. 9 ст. 78 НК РФ), решение об отказе в предоставлении отсрочки или рассрочки (п. 9 ст. 64 НК РФ) т. д.

В рамках данной стадии также имеется множество процессуальных сроков. Например, решение о предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога принимается в течение одного месяца со дня получения заявления заинтересованного лица (п. 6 ст. 64 НК РФ), сумма излишне уплаченного налога подлежит возврату по письменному заявлению налогоплательщика в течение одного месяца со дня получения налоговым органом такого заявления (п. 6 ст. 78 НК РФ) и др.

**Стадия налогового контроля** регламентируется ст. ст. 82—100 НК РФ и имеет ряд особенностей. 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

Налоговым кодексом РФ. Налоговый контроль может иметь материально-правовую и процессуальную характеристики. В рамках налогового процесса нам интересно его процессуальное значение.

Реализация налогового контроля осуществляется посредством процедурно-процессуальной деятельности налоговых органов, основу которой составляют обоснованные и адаптированные конкретные приемы, средства или способы, применяемые при осуществлении контрольных мероприятий.

На стадии налогового контроля обособляются две группы процессуальных отношений:

1) *отношения по учету налогоплательщиков* (ст. ст. 83—86 НК РФ);

2) *отношения, связанные с проведением налоговых проверок — камеральных и выездных* (ст. ст. 87—100 НК РФ).

На стадии налогового контроля существует, пожалуй, самое большое количество процессуальных норм. Цель налогового контроля может быть определена как обеспечение законности и эффективности налогообложения [12; 317].

В налоговом процессе стадия налогового контроля начинается с постановки налогоплательщика на налоговый учет [11; 147]. Порядок постановки на учет определяется ст. 84 НК РФ. Так, в соответствии с ч. 3 п. 2 ст. 84 НК РФ, налоговый орган, осуществляющий постановку на учет вновь созданной организации или индивидуального предпринимателя, обязан выдать им свидетельство о постановке на учет в налоговом органе.

Стадия налогового контроля в налоговом процессе является сугубо правоприменительной [11; 147]. Она протекает параллельно с другими стадиями налогового процесса и охватывает весь период деятельности субъектов налоговых правоотношений.

Стадия налогового контроля заканчивается оформлением результатов налоговой проверки, которые фиксируются в *акте налоговой проверки*, относящемуся к числу правоприменительных актов (ст. 100 НК РФ).

**Стадия принудительного исполнения налогоплательщиком его налоговой обязанности** имеет место в случае неуплаты или не полной уплаты сумм налога налогоплательщиком. Основанием, влекущим начало данной процессуальной стадии, является истечение срока для добровольного исполнения обязанности по уплате налога. Начало стадии принудительного исполнения нало-

гоплательщиком его налоговой обязанности оформляется направлением налогоплательщику требования об уплате налога (ст. 69 НК РФ).

В Налоговом кодексе РФ стадия взыскания налога с налогоплательщика весьма детально процессуально обеспечена (ст. 46 и 47 НК РФ). В случае взыскания налога с налогоплательщика организации эта стадия заканчивается либо реальным взысканием налога за счет денежных средства налогоплательщика (налогового агента) на счетах в банках, либо вынесением решения налогового органа о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика и направлением соответствующего постановления для взыскания судебному приставу-исполнителю [11; 148].

На данной стадии налогового процесса обособляются две группы процессуальных отношений:

а) *отношения по взысканию налога за счет денежных средств налогоплательщика в банке;*

б) *отношения по взысканию налога за счет иного имущества налогоплательщика.*

Фиксируется окончание стадии принудительного исполнения налоговой обязанности в различных процессуальных документах. Взыскание налога за счет денежных средств налогоплательщика осуществляется на основании решения налогового органа о взыскании (п. 2 ст. 46 НК РФ), взыскание налога за счет иного имущества налогоплательщика оформляется постановлением о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика (п. 2 ст. 47 НК РФ).

Что же касается взыскания налога с налогоплательщика — физического лица, то оно осуществляется только в судебном порядке (ст. 48 НК РФ), и не является процессуальным отношением, включенным в структуру налогового процесса.

**Стадия привлечения налогоплательщика к налоговой ответственности** — завершающая стадия в налоговом процессе. Эта стадия тесно взаимосвязана со стадией налогового контроля. Обстоятельства, которые удалось установить в ходе проведения мероприятий налогового контроля, являются основанием для возбуждения стадии привлечения налогоплательщика к налоговой ответственности. В соответствии с п. 7 ст. 101 НК РФ по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выносит решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения. Таким образом, данная

процессуальная стадия начинается с вынесения решения о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности. В решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения указывается размер выявленной недоимки и соответствующих пеней, а также подлежащий уплате штраф.

На данной стадии имеют место два вида процессуальных отношений:

а) *отношения, возникающие в ходе производства по делу о налоговом правонарушении, совершенном налогоплательщиком, плательщиком сбора или налоговым агентом;*

б) *отношения, возникающие в ходе производства по делу о нарушениях законодательства о налогах и сборах, совершенных лицами, не являющимися налогоплательщиками, плательщиками сбора или налоговыми агентами.*

Цель этой стадии — обеспечение исполнения налоговой обязанности налогоплательщиком в случае совершения им налогового правонарушения [11; 149].

Данная стадия считается законченной, когда правонарушителем полностью погашена сумма недоимки, пени и штрафы.

Все вышеперечисленные стадии налогового процесса, как впрочем и стадии других видов процесса, могут быть обязательными и факультативными. **Обязательной** является стадия налогового контроля. Все остальные процессуальные стадии относятся к числу **факультативных**.

Итак, **структура налогового процесса складывается из следующих элементов:**

а) стадия корректировки налоговой обязанности;

б) стадия налогового контроля;

г) стадия принудительного исполнения налогоплательщиком его налоговой обязанности;

д) стадия привлечения налогоплательщика к налоговой ответственности.

Выделенные стадии налогового процесса, кроме того, необходимо также классифицировать на **регулятивные** и **охранительные**. К примеру, все финансовые правоотношения, являющиеся общим понятием по отношению к правоотношениям налоговым, исходя из основных функций права, делятся на регулятивные и охранительные. Регулятивные финансовые отношения обеспечивают реализацию регулятивной функции права. Охранительное финансовое правоотношение возникает в связи с нарушением финансово-правовой нормы на основе санкции финансово-правовой нормы [13; 260].

Таким образом, к **регулятивным** стадиям налогового процесса следует относить:

а) стадию корректировки налоговой обязанности;

б) стадию налогового контроля;

в) стадию принудительного исполнения налогоплательщиком его налоговой обязанности.

Стадию привлечения налогоплательщика к налоговой ответственности целесообразно признать **охранительной стадией**.

Классификация налогово-процессуальных норм по структуре налогового процесса, т. е. в зависимости от особенностей отношений в формате стадий, производств и процедур не умаляет, тем не менее, классического деления налогово-процессуальных норм на регулятивные и охранительные.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Венгеров А.Б. Теория государства и права: учебник для юридических вузов / А. Б. Венгеров. — М.: Новый Юрист, 1998. — 624 с.
2. Алексеев С.С. Государство и право: учеб. пособие / С. С. Алексеев. — М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2007. — 152 с.
3. Пауль А.Г. Процессуальные нормы бюджетного права / под общ. ред. М. В. Карасевой. — СПб.: Питер, 2003. — 208 с.
4. Ровинский Е.А. Основные вопросы теории советского финансового права / Е. А. Ровинский. — М.: Госюриздат, 1960. — 195 с.
5. Финансовое право: учебник / Отв. ред. М. В. Карасева. — М.: Юрист, 2006. — 2-е изд., перераб. и доп. — 592 с.
6. Ожегов С.И., Шведова Н.Ю. Толковый словарь русского языка. М., 1999.
7. Рязановский В.А. Единство процесса: учебное пособие / В. А. Рязановский. — М. Издательский Дом «Городец», 2005. — 80 с.
8. Словарь иностранных слов: Свыше 21 000 слов / Отв. ред. В. В. Бурцева, Н. М. Семенова, М., 2004.
9. Лайтман В.И. Процедурно-процессуальная форма в деятельности общественных организаций СССР: автореф. дис. ... канд. юрид. наук / В. И. Лайтман. — Харьков, 1982. — 25 с.
10. Юридическая процессуальная форма. Теория и практика: учеб. / под ред. П. Е. Недбайло, В. М. Горшенева. — М.: Юрид. лит., 1976. — 278 с.
11. Карасева М.В. Бюджетное и налоговое право: политический аспект: моногр. / М. В. Карасева. — М.: НОРМА, 2003. — 173 с.
12. Налоговое право России: учеб. для вузов / отв. ред. Ю. А. Крохина. — 3-е изд., испр. и доп. М.: Норма, 2007. — 752 с.
13. Карасева М.В. Финансовое правоотношение: моногр. / М. В. Карасева. — Воронеж: Издательство Воронежского государственного университета, 1997. — 304 с.