

ГОСУДАРСТВЕННОЕ УПРАВЛЕНИЕ И ПРАВО

АДМИНИСТРАТИВНО-ПРАВОВАЯ ПРИРОДА НАЛОГОВОГО ПРОЦЕССА

М.В. Куранова

Новосибирский юридический институт (филиал)
Томского государственного университета
E-mail: mary_vera@mail.ru

Автор поднимает проблему самостоятельности налогового процесса, который рассматривается как разновидность юридического. Анализируется соотношение налогового и административного процессов. Приводится мнение относительно содержания налогового процесса. Обосновывается точка зрения о самостоятельности налогового процесса.

Ключевые слова: налоговый процесс, юридический процесс, административный процесс.

История появления и становления финансового права в России тесно связана с работой специалистов административного права. Разработки в сфере финансового права в общем и налогового права как его подотрасли основывались во многом на существующих концепциях ученых-административистов.

Как часть публичного права, налоговое право прежде всего направлено на поддержание государственных интересов. Разрешая конфликты публичных и частных интересов, налоговое право развивается при тесном взаимодействии с правом административным.

Долгое время самостоятельность понятия «налоговый процесс» вообще ставилась под сомнение. На первом этапе налоговой реформы законодательное регулирование налоговых процедур было скудным. Теоретические основы налогового процесса во много заимствованы у процесса административного. В настоящий момент развитие финансово-правовой науки характеризуется обращением к процессуальным аспектам налогового права. Как отмечают авторы, предпосылками для этого является наличие развернутого процессуального налогового законодательства и специфических отношений, порождаемых этими нормами [28, с. 25].

Исследование проблемы понятия налогового процесса основывается прежде всего на обращении к общим учениям о юридическом процессе и теоретическим разработкам, касающимся его разновидностей, в частности административного процесса.

Юридический процесс представляет собой разновидность социального процесса, являющегося нормативно установленной формой упорядочения юридической деятельности (действий) и правовых документов (актов), которая включает в себя судебные процессы (судопроизводства) и правовые процедуры [1, с. 13].

Е.Г. Лукьянова отмечает, что изначально процесс как урегулированная правом деятельность возникает из потребности социальной практики устранить аномальные, конфликтные проявления общественных отношений. Юридический процесс при этом нацелен на осуществление индивидуального правового регулирования и обеспечение стабильности общественного строя. На этой основе зиждется традиционное понимание процессуального права [17, с. 62–67].

Анализируя процесс развития юридической мысли относительно административного процесса, С.Н. Махина выделяет три основных этапа:

- 1) до 1920-х годов – административный процесс по аналогии с гражданским и уголовным рассматривался только как судебный процесс;
- 2) с конца 1920-х до начала 1960-х годов – сложилось «широкое» понимание налогового процесса, обусловленное необходимостью регламентации правоприменительной деятельности органов государственного управления, в котором не было места административной юстиции;
- 3) с начала 1960-х годов – сложились два основных подхода к определению понятия административного процесса: административный процесс понимают в широком смысле (как процессуальная деятельность в сфере управления, в сфере функционирования исполнительной власти) и более узком (как деятельность по рассмотрению административных споров) [18, с. 12–14].

При этом критике подвергаются оба подхода: первый – за слишком расширительное понятие административного процесса и его фактическое отождествление с понятием исполнительно-распорядительной деятельности государства; второй – за ограничительное понимание административного процесса и его сведение, по сути, только к юрисдикционной деятельности [20, с. 35].

Полагаем, что при использовании узкого понимания административного процесса происходит его смешение с понятием административной юрисдикции – как вида правоохранительной деятельности органов государственного управления по рассмотрению дел об административных правонарушениях. Следует согласиться с мнением, высказанным А.С. Дугенец, согласно которому «административно-юрисдикционный процесс является частью административного процесса» [7, с. 10]. А следовательно, понятие административного процесса шире.

С точки зрения В.Д. Соловьева – основателя «управленческой» концепции административного процесса, узкий подход к пониманию процесса «игнорирует существование весьма важных сторон управленческой деятельности». По мнению Д.Н. Бахраха, развивая положения В.Д. Сорокина, можно выделить в структуре административного процесса три его составляющие: административно-правотворческий процесс; административно-правонаделительный процесс; административно-юрисдикционный процесс [21, с. 23].

Спор относительно существования двух подходов к толкованию административного процесса был воспринят и налоговыми специалистами.

Можно отметить, что основная проблема в определении понятия налогового процесса заключается в отсутствии единообразного подхода к определению его элементного состава. Как отмечает в своей работе А.А. Копина, в соответствии с лексическим пониманием и установившимися тенденциями в законодательстве составными частями процесса являются производства [14, с. 42]. Процесс, как понятие более широкое, охватывает определенные разновидности управленческой деятельности, а производство – деятельность, связанная с разрешением определенной, сравнительно узкой группы однородных дел. Процесс понимается как система производств [8, с. 27].

Следует согласиться с мнением С.В. Берестового, который отмечает, что понятия «налоговый процесс» и «налоговая процедура» соотносятся так же, как и понятия «юридический процесс» и «юридическая процедура», а именно, как общее и частное, т.е. совокупность налоговых процедур образует налоговый процесс [1, с. 14].

Не углубляясь в существующие противоречия среди ученых по поводу определения и соотношения понятий «процесс», «производство» и «процедура», можем отметить, что, в общем, все разнообразие концепций налогового процесса обусловлено разным составом включаемых в него производств или процедур.

Аналогично существованию разных подходов к пониманию административного процесса, единообразного определения налогового процесса также не существует. Так, существует точка зрения ограничительного понимания налогового процесса. Ее представители понимают налоговый процесс как производство по делу о налоговом правонарушении [26, с. 414]. Один из ведущих специалистов в области налогового права, Д.В. Винницкий, отмечает, что налоговый процесс регулирует «отношения по применению мер налогово-правового принуждения и по разрешению налогово-правовых споров» [2, с. 308].

Однако в науке налогового права существуют и иные точки зрения. Так, согласно позиции Б.Е. Дегтя, налоговый процесс включает в себя два по существу самостоятельных процесса, разбитых на производства: налоговый правотворческий процесс и налоговый правоприменительный процесс, состоящий из налогового правонаделительного и налогового правоохранительного процессов [6, с. 33].

Данная позиция, по сути, основывается на «управленческой» концепции административного процесса и имеет в своем основании системный подход, благодаря которому в рамках понятия «налоговый процесс» изучению подлежит вся совокупность налоговых процессуальных правоотношений.

Полагаем, что в качестве составных частей налогового процесса следует включать налоговый правотворческий процесс и налоговый правоприменительный процесс.

В.Е. Кузнеченкова говорит о том, что необходимость включения в налоговый процесс налогового правотворческого процесса обусловлена тем, что с помощью последнего раскрывается порядок выработки нормативной правовой основы правового регулирования налоговых отношений, претворение исходных правовых идей в прямые и конкретные установки правового регулирования [15, с. 52]. Данный элемент объединяет в себе не только саму процедуру принятия норма-

тивных актов, регулирующих налоговые правоотношения, но и этап осознания необходимости правового регулирования в сфере налогов, подготовки проекта. Почему мы выделяем налоговый правотворческий процесс в качестве элемента налогового процесса? Процедура принятия нормативных актов в финансово-правовой сфере обладает своей спецификой. Это в равной мере относится к бюджетному и налоговому процессам. В частности, Конституция РФ закрепляет положение, согласно которому законопроекты о введении или отмене налогов, освобождении от их уплаты могут быть внесены только при наличии заключения Правительства Российской Федерации [13, ч. 3 ст. 104]. Издание нормативно-правовых актов по вопросам налогов и сборов отнесено к исключительной компетенции представительных (законодательных) органов власти [19, ст. 4]. Спецификой отличается момент вступления в силу законодательства о налогах.

Фундаментальные отличия характеризуют также и содержание акта, включающего нормы налогового права. Для определения содержания налогового акта в финансовом праве существует понятие «элементы закона о налоге». Статьей 17 Налогового кодекса РФ предусмотрено закрепление в правовом акте, устанавливающем налог, восьми обязательных элементов закона о налоге [19, ст. 17]. Теория налогового права данный перечень трактует в расширительном значении (например, [27, с. 187–222]).

Относя к элементам налогового процесса налоговый правоприменительный процесс, исходим из следующего. Нормы права и возникающие на их основе субъективные права и юридические обязанности, как правило, реализуются добровольно и самостоятельно участниками правовых отношений. Однако реализация права не всегда возможна без участия компетентных органов власти. Особенно это относится к нормам публичного права. Отношения, связанные, в частности, с уплатой налогов, должны быть обеспечены присутствием государства.

В теории государства и права сложилось мнение, согласно которому применение права – это властная деятельность компетентных органов и должностных лиц по подготовке и принятию индивидуального решения по юридическому делу. Посредством применения права устанавливаются права, обязанности, меры ответственности конкретных лиц [25, с. 238–242].

Представляется неправильным включение в структуру налогового процесса полностью процедуры реализации права. Так, непосредственная реализация права происходит в трех формах: использование субъективного права, исполнение обязанности, соблюдение запрета. Однако в данных формах субъект налогового права действует самостоятельно и добровольно, участие органов государственной или муниципальной власти если и присутствует, то опосредованно. Например, в правоотношениях, содержанием которых является надлежащее исполнение налогоплательщиком обязанности по уплате налогов, нет необходимости в участии органов власти. Властный характер деятельности появляется только на стадии применения права.

Как отмечалось ранее, налоговый правоприменительный процесс можно разделить на ряд процедур:

- 1) налоговый правонаделительный процесс;
- 2) налоговый правоохранный процесс.

В рамках налогового праводелительного процесса устанавливаются права соответствующих субъектов налоговых правоотношений. К содержанию данного производства можно отнести процедуры изменения срока уплаты налога, сбора, пени; зачета и возврата излишне уплаченных или излишне взысканных сумм.

В зависимости от степени нарушения законодательства о налогах и сборах ст. 10 НК РФ разграничивает и производство по делам о налоговых правонарушениях и нарушениях законодательства о налогах и сборах. При наличии признаков административного правонарушения или преступления производство по делу ведется в порядке, установленном соответственно КоАП РФ или УПК РФ [22, с. 42–44]. Данные процедуры в состав налогового процесса уже не включаются и являются структурными частями административного и уголовного процесса.

Таким образом, можно определить, что основанием налогового правоохранительного процесса является собственно налоговое правонарушение. Налоговый правоохранительный процесс включает в себя процедуры по предупреждению правонарушений, разрешению юридических дел, привлечению к юридической ответственности.

Базу налогового правоохранительного процесса составляют налоговые процессуальные нормы, посвященные процедурам проведения налогового контроля, производству по разрешению налоговых споров, производству по привлечению субъектов к налоговой ответственности.

В.И. Гудимов в своей работе отмечает, что налоговый контроль входит в структуру налогового процесса в качестве стадии, складывающейся из трех производств – налогово-учетного производства, производства по проведению камеральных налоговых проверок и производства по проведению выездных налоговых проверок [4, с. 9].

В теории административного права встречается понятие административно-юрисдикционного процесса, назначением которого является разрешение возникающих в сфере государственного управления правовых конфликтов (административные правонарушения и административно-правовые споры) между сторонами, регулируемых нормами административного права [8, с. 27].

Полагаем правильным использование по аналогии понятия налогово-юрисдикционного процесса, включающего в себя производство по разрешению налоговых споров, производство по привлечению субъектов к налоговой ответственности. Налогово-юрисдикционный процесс протекает в двух формах: внесудебной процедуры и процедуры судебного разбирательства.

В настоящий момент российский законодатель идет по пути закрепления обязательности внесудебного урегулирования налоговых споров. Так, с 01.01.2009 г. в соответствии с ч. 2 ст. 101 НК РФ право обжалования решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в вышестоящий налоговый орган стало своеобразной обязанностью налогоплательщика.

Зарубежной практике известен институт обязательного досудебного урегулирования налоговых споров. Например, в соответствии с законодательством Германии предварительное внесудебное обжалование акта налогового органа является одним из критериев допустимости жалобы налогоплательщика в

финансовый суд [11, с. 32]. Целями внесудебных процедур при этом являются: расширение инстанций правовой защиты; самоконтроль налогового органа; разгрузка финансовых судов. Внесудебные процедуры являются очень эффективными и до суда доходят всего 5–10% налоговых споров. Аналогична практика и в США [16, с. 44].

По сути, административное обжалование должно стать эффективным инструментом защиты прав налогоплательщиков. Так, внесудебное обжалование отличают оперативность, простота процедуры, отсутствие госпошлины за рассмотрение жалобы и т.д.

Что касается процедуры налогового судебного разбирательства, то в связи с отсутствием в России системы налоговых судов и решения налоговых споров в рамках гражданского процесса многие ученые говорят о невозможности выделения данного элемента налогового процесса. При этом, на наш взгляд, нивелируются особенности складывающихся правоотношений, не придается должного значения объему рассматриваемых налоговых дел, необходимости специализации.

Последнее время в РФ активно обсуждается вопрос о создании особой отрасли правосудия – налогового судопроизводства и особой системы налоговых судов, т.е. налоговой юстиции. Опыт функционирования специализированных финансовых судов имеется в Германии и некоторых других странах [16, с. 12].

Так, основываясь на изучении опыта США, С.В. Берестовой поднимает вопрос о создании в перспективе в Российской Федерации судебного органа, специализирующегося на рассмотрении только налоговых споров. По мнению С.В. Берестового, создание такого органа позволило бы обеспечить:

- 1) снижение нагрузки на судебную систему в целом;
- 2) повышение профессионализма судей, рассматривающих налоговые споры по причине их более глубокой специализации;
- 3) возможность выработки особой процедуры разрешения налоговых споров (учитывая особый характер последних), т.е. формирование налогового процесса как отдельного вида судопроизводства;
- 4) более быстрое, эффективное и профессиональное осуществление правосудия по налоговым делам [1, с. 11].

Таким образом, считаем необходимым осмыслить на теоретическом уровне возможность выделения самостоятельного элемента налогового процесса – налогового судебного процесса.

Налоговый процесс во многом сходен с процессом административным. Как уже отмечалось, это предопределено и историей становления налогового процесса, и правовой природой. Так административный и налоговый процессы регулируют отношения в сфере взаимодействия публичных и частных интересов. Присутствует властный субъект. Кроме того, административному и налоговому процессам, являющимся разновидностями юридического процесса, присущи его признаки, а именно:

- 1) властный характер деятельности;
- 2) регламентация деятельности юридическими процессуальными нормами;
- 3) деятельность сознательная, волевая, направленная на результат;
- 4) оформление в документах [20, с. 36].

Специалисты также говорят о стадийном характере – как признаке юридического процесса [5, с. 27].

Тем не менее налоговый процесс не совпадает с процессом административным. Основные отличия налогового процесса от административного состоят в следующем:

1) посредством налогового процесса обеспечивается реализация материальных налоговых отношений, исключительно имущественных по своему содержанию. Имущественный характер проявляется в том, что отношения складываются по поводу имущества – денежных средств в виде налогов. Как отмечает В.В. Стрельников, «КоАП совершенно не приспособлен к применению в имущественных правоотношениях. Красноречиво об этом свидетельствует ст. 4.7 КоАП РФ – споры о возмещении имущественного ущерба разрешаются судом в порядке гражданского судопроизводства» [23, с. 35];

2) во внесудебном порядке в налоговом процессе уполномоченным субъектом является только один орган государственной исполнительной власти – налоговый (его должностные лица) и в отдельных случаях таможенные органы (их должностные лица), в административной юрисдикции – это целая система исполнительных и правоохранительных органов (их должностных лиц) [3, с. 52];

3) цели – не только карательные (штрафные), но и праввосстановительные. Как отмечает В.Н. Иванова, «налоговый процесс наряду с защитой правопорядка, установленного нормами налогового законодательства, и воздействием на нарушителя этого порядка преследует цель восстановления нарушенного права государства на часть имущества налогоплательщика в форме образовавшейся недоимки по налоговому платежу» [10, с. 38];

4) кроме того, правовое регулирование налогового процесса ограничивается нормами налогового права, в частности Налоговым кодексом. Согласно позиции А.А. Козырева, «налоговый процесс нельзя отнести к административным процессам, поскольку его содержательное, функциональное регулирование осуществляется с помощью законов о бюджете и о налогах» [12, с. 43].

Относительно вопроса о самостоятельности налоговых процессуальных норм интересно мнение В.Д. Сорокина: «В системе российского права необходимо различать две группы процессуальных норм. Одни претендуют на роль процессуальной отрасли, поскольку реально “обслуживают” потребности материальных норм нескольких отраслей (гражданско-процессуальное, административно-процессуальное, уголовно-процессуальное право), другие связаны с реализацией материальных норм только своей отрасли, занимая в ней место процессуального института. Такие нормы существуют в системе конституционного, трудового, финансового и ряда других материальных отраслей» [цит. по: 9, с. 13].

Налоговые процессуальные нормы направлены на реализацию материальных норм налогового права. Самостоятельность налогового процесса обеспечивается тем, что в налоговом процессе наличествуют свои процессуальные документы, свои способы доказывания, обладающие определенной спецификой критерии относимости, допустимости, достоверности и достаточности доказательств. В налоговом процессе сформировалось свое, отличное от административного процесса, отношение к вине, срокам давности, презумпции невиновности.

Особенностью налогового процесса является его целостность и направленность на обеспечение исполнения налогоплательщиком его налоговой обязан-

ности. Что касается административного процесса, то он весьма неоднороден и направлен либо на организацию повседневной работы исполнительного аппарата, либо на обеспечение законных интересов юридических и физических лиц.

Среди основных признаков, характеризующих налоговый процесс как самостоятельный вид юридического процесса, можно назвать следующие.

1. Для налоговых процессуальных отношений характерно участие специально уполномоченных органов государства. Круг этих органов четко очерчен и специфичен для каждой стадии налогового процесса: правотворческого налогового процесса, правоприменительного налогового процесса, включающего внесудебные и судебные производства.

2. Это властная деятельность органов государственной и муниципальной власти. Устанавливая и взимая налоги, органы власти в основном используют императивный метод правового регулирования. Налоговые процессуальные нормы начинают работать в случаях установления налогового обязательства, превентивных правоотношениях, при разрешении правовых споров. Они не охватывают отношения по непосредственной реализации налоговых прав и обязанностей налогоплательщиками, налоговыми агентами.

3. Это нормативно установленная форма упорядочения властной деятельности. Правовое регулирование налогового процесса ограничивается нормами налогового права, в частности Налоговым кодексом. Все процедуры регламентированы, нет места для усмотрения. Налоговые правоотношения в известной степени характеризуются присутствием властного субъекта, направленностью на охрану публичных интересов. Именно поэтому перед законодателем стоит задача четкой регламентации деятельности уполномоченных органов с целью защиты интересов слабой стороны – налогоплательщиков, налоговых агентов. Оформляются результаты юридической деятельности – налогового процесса – специфическими документами, указание на которые также содержится в Налоговом кодексе РФ.

4. Направленность на реализацию материальных налоговых отношений, исключительно имущественных по своему содержанию. В отличие от других процессуальных отраслей (уголовного, гражданского, административного процессов) налоговые процессуальные нормы обеспечивают реализацию норм одной отрасли права. В конечном счете, налоговый процесс направлен на обеспечение исполнения налогоплательщиком его налоговой обязанности. В случае нарушения данного обязательства налоговые процессуальные нормы преследуют не только карательные (штрафные) цели, но и праввосстановительные (компенсационные).

5. Наличие специфических элементов (стадий, производств, процедур). Так, в структуру налогового процесса в качестве элементов входят налоговый правотворческий и налоговый правоприменительный процессы. Налоговый правоприменительный процесс включает правонаделительный и правоохранительный процессы. Последний включает стадию налогового контроля, налогово-юрисдикционное производство, регламентирующее производство по налоговым спорам, производство по привлечению к ответственности за налоговое правонарушение, протекающие во внесудебных и судебных формах.

Учитывая вышеизложенное, считаем свершившимся фактом обособление налогового процесса как самостоятельного института налогового права. Можно сделать вывод, что налоговый процесс представляет собой самостоятельный вид

юридического процесса. Он представляет собой регламентированную нормами налогового права юридическую деятельность специально уполномоченных органов власти, которая включает в себя налоговое правотворческое и правоприменительное производство, направленное на реализацию материальных налоговых отношений, а именно, исполнение налогоплательщиком его налоговой обязанности.

Налоговый процесс, будучи разновидностью юридического процесса и развиваясь на теоретических основах административного процесса, перенял многие их недостатки. В настоящий момент не нашел своего разрешения вопрос определения границ юридического и административного процесса. Во многом это обусловило отсутствие общепризнанной дефиниции «налоговый процесс», единообразия в отношении элементов (стадий, производств) налогового процесса. Однако уже сегодня мы можем говорить о формировании самостоятельного института налогового процесса, обладающего своей спецификой.

Литература

1. *Берестовой С.В.* Налоговые процедуры в РФ и США (сравнительно-правовой анализ): Автореф. дис... канд. юрид. наук. – М., 2005.
2. *Винницкий Д.В.* Российское налоговое право: проблемы теории и практики. – СПб.: Изд-во Юрид. Центр-пресс, 2003.
3. *Глазунова И.В.* О понятии налогового процесса // Финансовое право. – 2005. – № 7.
4. *Гудимов В.И.* Налоговый контроль: процессуально-правовая характеристика: Автореф. дис... канд. юрид. наук. – Воронеж, 2005.
5. *Давыдова М.В., Пантелеев А.И.* Понятие и предмет налогового процессуального права // Финансовое право. – 2006. – № 3.
6. *Деготь Б.Е.* Понятие налогового процесса // Налоги и налогообложение. – 2005. – № 7.
7. *Дугенец А.С.* Административно-юрисдикционный процесс: Монография. – М.: ВНИИ МВД РФ, 2003.
8. *Жильцов А.С.* Налоговый контроль как самостоятельное производство налогового процесса // Финансовое право. – 2004. – № 5.
9. *Иванов А.Г.* Понятие администрирования налогов // Финансовое право. – 2005. – № 9.
10. *Иванова В.Н.* Соотношение правовых категорий «налоговый процесс» и «налоговое производство» и особенности их реализации в налоговом кодексе РФ // Юрист. – 2001. – № 2.
11. *Калинина И.В.* Досудебное и внесудебное разрешение налоговых споров в Германии // Налоговед. – 2006. – № 4.
12. *Козырев А.А.* Некоторые особенности производства по делам о налоговых правонарушениях // Финансовое право. – 2004. – № 1.
13. Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993 г.) // Российская газета. – 1993. – № 237.
14. *Копина А.А.* К вопросу о соотношении понятий «налоговый процесс» и «налоговая процедура» // Финансовое право. – 2005. – № 10.
15. *Кузнеченкова В.Е.* Элементы налогового процесса // Финансовое право. – 2008. – № 4.
16. *Кучеров И.И.* Налоговое судопроизводство в иностранных государствах // Налоговые споры: теория и практика. – 2007. – № 10.
17. *Лукьянова Е.Г.* Теория процессуального права. – М.: Норма, 2004.
18. *Махина С.Н.* Административный процесс: проблемы теории, перспективы правового регулирования. – Воронеж: Изд-во Воронежского гос. ун-та, 1999.

19. Налоговый кодекс РФ (часть первая) от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 1998. – № 31. – Ст. 3824.
20. *Панова И.В.* Административно-процессуальное право России. – М.: Норма, 2007.
21. *Стариков Ю.Н.* Административный процесс в трудах профессора В.Д. Сорокина: «управленческая» концепция и ее значение для науки административного права // Административное право и процесс. – 2006. – № 4.
22. *Староверова О.В., Эриашвили Н.Д.* Налоговый процесс – М.: ЮНИТИ-ДАНА; Закон и право, 2004.
23. *Стрельников В.В.* Необходимо ли переносить составы налоговых правонарушений в КоАП РФ // Финансовое право. – 2007. – № 11.
24. *Стрельников В.В.* Подведомственность налоговых споров и административное судопроизводство // Налоговые споры: теория и практика. – 2007. – № 2.
25. Теория государства и права: Учебник. – М.: Норма, 2008.
26. Финансовое право: Учебник. – М.: Юрист, 2007.
27. Финансовое право: Учебник. – М.: ТК Велби; Проспект, 2004.
28. *Якушина Е.Е.* Проблемы налогового процессуального права // Финансовое право. – 2007. – № 4.