

А.Б. Новиков, А.А. Буренина
НАЛОГОВЫЙ ПРОЦЕСС И АДМИНИСТРАТИВНАЯ
РЕФОРМА

Рассматриваются различные толкования понятий «налоговый процесс», «налоговое администрирование» и анализируется структура этих управленческих явлений. Предложены авторские определения, предназначенные для проведения административной реформы и для совершенствования законодательства в сфере налогового регулирования в Российской Федерации.

Ключевые слова: налоговое администрирование; налоговый процесс; налоговые процедуры.

We consider different interpretation of “tax process” and “tax administration” and analyze the structure of these phenomena. We offer our own definitions for carrying out administration reform and improving the legislation concerning tax regulation in the Russian Federation.

Keywords: tax administration; tax process; tax procedures.

Процессуализация деятельности налоговых органов в условиях административной реформы обуславливает необходимость уточнения и систематизации ряда процессуальных понятий: «налоговое администрирование», «налоговый процесс», «налоговые производства», «налоговый контроль».

Налоговое администрирование как форма реализации правовой политики государства в финансово-экономической сфере, считает М.Ф. Харламов, заключается в систематической, основанной на положениях законодательства Российской Федерации деятельности системы федеральных финансовых органов специальной компетенции, направленной на осуществление правовых мероприятий процессуального характера, в целях обеспечения эффективности и полноты реализации прав и исполнения обязанностей участников отношений в сфере налогообложения [19].

На наш взгляд, процессуальная составляющая налогового администрирования как внешнеуправленческая деятельность налоговых органов наиболее полно соответствует содержанию понятия «налоговый процесс». Наша позиция основывается на уже заявленном в юридической науке содержательном понимании налогового администрирования «как основан-

ной на законе деятельности уполномоченных государственных органов по осуществлению контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, ведению учета и регистрации налогоплательщиков, приему и обработке отчетности, учету поступления налогов и сборов, контролю за своевременным поступлением платежей, применению способов обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов (сборов), проведению мероприятий налогового контроля, взысканию недоимок по налогам и сборам, пени и штрафов, осуществляемой с целью повышения эффективности налоговой политики и обеспечения полноты и своевременности исполнения обязанностей по уплате налогов (сборов)» [7].

Существенное значение для совершенствования регламентации деятельности налоговых органов имеет разграничение процессуальных форм налогового администрирования на мероприятия налогового принуждения (налоговый контроль, налоговое воздействие, применение мер налоговой ответственности) и на мероприятия налогового стимулирования [7].

Налоговое стимулирование включает информирование, разъяснение порядка заполнения налоговых деклараций, принятие решений об изменении сроков исполнения налоговых обязанностей, воз-

врате сумм излишне уплаченных или излишне взысканных налогов, сборов, пеней и штрафов, зачет сумм излишне уплаченных или излишне взысканных налогов, сборов, пеней и штрафов.

Выделение мероприятий налогового стимулирования позволяет установить формы государственно-частного партнерства и раскрыть понятие государственных услуг в сфере налогового регулирования.

Государственно-частное партнерство (ГЧП) в сфере налогового регулирования выражает новое содержание отношений налоговых органов и иных субъектов, определяет формирование новых административных процедур и субъектов правоотношений. Так, с развитием ГЧП связано и формирование институтов налоговых аудиторов и консультантов.

В указанной сфере взаимодействия может быть перспективным развитие административно-правовой медиации, формирование саморегулируемых организаций, способных осуществлять досудебное урегулирование споров между налоговыми органами и налогоплательщиками.

По нашему мнению, правовая характеристика налогового стимулирования, ГЧП и развитие государственных услуг в сфере налогового регулирования требует уточнения экономической цели налогового администрирования. Указанная цель обретает новое содержание – обеспечение прогрессивных изменений в экономике, повышение экономической активности. Формируется такая функция налоговых органов, как содействие экономической деятельности. Расширение содействия экономической деятельности отражает тенденцию к сочетанию публичных и частных интересов в сфере налогового регулирования [5].

Содействие экономической деятельности становится значимым признаком эффективного налогового администрирования. В совокупности меры налогового принуждения, включая контрольно-предупредительное воздействие, меры стимулирования и содействия, способствуют формированию режима законности в сфере налогового регулирования.

Налоговое администрирование, осу-

ществляемое в процессуальной форме, может быть представлено налоговым процессом. Типичным является определение налогового процесса как вида юридического процесса, представляющего собой определенную системой норм налогового права форму упорядочения властно-значимой деятельности налоговых органов, а также иных уполномоченных государством в сфере налогов и сборов органов государства, осуществляемой в связи с исчислением и уплатой налога, взысканием налога, проведением налогового контроля, привлечением к ответственности лиц, совершивших налоговые правонарушения [3].

Налоговый процесс не признается частью административного процесса, однако определяется с использованием понятия «налоговое производство». Это, правда, не означает, что ученые уже сошлись во мнениях относительно соотношения понятий «административный процесс» и «налоговый процесс».

Так, например, В.И. Гудимов предлагает под налоговым производством понимать комплекс процессуальных действий уполномоченного органа, которые образуют определенную совокупность налогово-процессуальных правоотношений, отличающихся предметной характеристикой, целевой направленностью, вызывают потребности установления, доказывания, обоснования всех обстоятельств и фактических данных налогового правоотношения и обуславливают необходимость закрепления, оформления полученных процессуальных результатов в соответствующих правовых актах [3]. Как видим, приведенное определение не стремится к разграничению производств юрисдикционного и неюрисдикционного типа.

В различных классификациях производство по делу о налоговом правонарушении может служить наиболее ярким аргументом сторонников обособления налогового процесса. Действительно, производство по делу об административном правонарушении не отождествляется с производством по делу о налоговом правонарушении, которое не упоминается в составе административного процесса. Фи-

нансово-правовая (налоговая) и административная ответственность разграничиваются [4; 7; 20]. Е.С. Ефремова указывает, что «реализация норм, регулирующих производства по соответствующим делам, допускается одновременно или исключительно» [4].

В то же время производство по делу о налоговом правонарушении может служить и первостепенным аргументом в позиции ученых, не обособляющих налоговый процесс от административного [13; 18]. Например, делается вывод об отсутствии юридических оснований «для квалификации производства по делам о налоговых правонарушениях в качестве самостоятельного правового института» [13].

Налоговый контроль в структуре налогового процесса, по мнению В.И. Гудимова, представлен тремя производствами: 1) налогово-учетным; 2) по проведению камеральных налоговых проверок; 3) по проведению выездных налоговых проверок [3]. Это полностью соответствует представлению о том, что «налоговое администрирование и налоговый контроль соотносятся как общее и частное» [16].

Производство по проведению выездных налоговых проверок В.И. Гудимов представляет комплексом процедур осуществления налогово-контрольных действий [3]. Так возникает кочующая по научным работам конструкция: налоговое производство – совокупность неких налоговых процедур.

Следует учитывать, что ряд исследователей вовсе не используют понятие «налоговое администрирование», ограничиваясь понятием «налоговая деятельность государства». Так, Н.А. Ольшанская утверждает, что «налоговая деятельность государства» в широком смысле – это «составляющая финансовой деятельности государства, осуществляемая органами государственной власти в процессе собирания (аккумуляции) денежных фондов для реализации государством своих задач и функций; в узком смысле – деятельность налоговых органов, обуславливающая в целом выполнение функции сбора налоговых платежей, а также (опосредственно) осуществление государственной

налоговой политики» [12].

Зачастую такое понимание налоговой деятельности государства ассоциируется с понятием налогового контроля в широком смысле [6; 14].

Фактическое смешение содержания понятий «налоговая деятельность государства», «налоговое регулирование» и «налоговый контроль» обнаруживается в толковании налогового контроля как «управления финансовыми потоками внутри государства». Механизм такого управления «реализуется путем изъятия государством причитающейся ему доли совокупного внутреннего продукта <...> и формирования <...> бюджета, средства которого перераспределяются между различными отраслями экономики в соответствии с приоритетом государственного развития и бюджетом. Государство получает возможность <...> стимулировать приоритетные для себя отрасли экономики <...> и осуществлять свои социальные функции» [17].

Подчеркнем, что функция содействия развитию экономики и социальная функция налоговых органов четко проявляются при инновационном подходе в толковании налогового администрирования, выраженном в приведенном выше фрагменте.

Взгляды на налоговый процесс в целом поляризуются в виде двух тезисов. С одной стороны, утверждается, что выделение налогового процесса в качестве самостоятельного вида юридического процесса необоснованно [2]. С другой стороны, утверждается, что в рамках налогового права формируется «комплексная отраслевая *разновидность административного процесса*» [1].

Применение понятия «отраслевая *разновидность административного процесса*» оказывается противоречивым, так как разновидность административного процесса не может регламентироваться нормами, не признаваемыми административно-процессуальными.

Новейшие исследования в налоговом праве не оставляют без внимания вопрос о содержании понятия «налоговый процесс» и о структуре такого процесса. Так,

О.А. Ногина обоснованно указывает [10] на то, что отношения, возникающие «в сфере управленческой, а точнее, контрольной деятельности органов исполнительной власти» имеют четко выраженную административно-правовую природу [8. С. 13]. Однако административно-правовая природа отношений применяется к обоснованию *отраслевого (налогового) процессуального института*, а не для того, чтобы полноправно «встроить» налоговый процесс в общий административный процесс.

О.А. Ногина с осторожностью признает процессуальной только правовую форму осуществления контрольной деятельности [10], в целом отталкиваясь от признанного сравнительно давно положения о том, что деятельность налоговых органов обладает признаками юридического процесса [9].

О.А. Ногина предлагает определить налоговый процесс как «урегулированную процессуальными налоговыми нормами деятельность государственных уполномоченных органов, *направленную на формирование* налоговых доходов бюджетной системы и *обеспечение* надлежащего поведения лиц по исполнению ими своих обязанностей как участников налоговых отношений, состоящую в исследовании обстоятельств и решении индивидуально-конкретных дел в сфере налогообложения» [11]. Верное в целом, данное определение оставляет некоторые основания для критики. Так, во-первых, взаимодействие контролирующих органов с подконтрольными лицами усматривается только в части «обеспечения надлежащего поведения лиц». Такой подход приводит О.А. Ногину к сомнительному, на наш взгляд, выводу о том, что вряд ли можно включать в состав налогового процесса «порядок добровольного исполнения налогоплательщиками, налоговыми агентами или иными лицами своих налоговых обязанностей» [10]. Правоотношения, связанные с добровольным соблюдением лицами налоговых режимов, с содействием и поощрением законопослушного поведения, оказываются не охваченными налоговым процессом, что в общем соответствует

юрисдикционной концепции административного процесса.

Выстраивая концепцию налогового процесса, О.А. Ногина, опираясь на известную позицию о том, что процесс – система производств, логично обнаруживает в структуре налогового процесса обособленные составляющие – налоговые производства.

При этом налоговое производство – это урегулированный нормами налогового законодательства порядок совершения процессуальных действий уполномоченными государственными органами, обеспечивающий законное и объективное установление оснований для осуществления налоговых изъятий и разрешение индивидуальных дел организаций и физических лиц в сфере налоговых отношений, объединенных общностью предмета.

В состав производств налогового процесса О.А. Ногина не включает производство по рассмотрению жалоб налогоплательщиков и иных обязанных лиц, относя его к числу чисто административных производств [10]. Таким образом, деятельность налоговых органов, имеющая процессуальную регламентацию, искусственно расщепляется на административный и налоговый процесс.

Далее устанавливается, что налоговые производства «представляют собой совокупность отдельных налоговых процедур». Наша позиция иная: юридическая процедура – порядок, алгоритм осуществления административной деятельности, а производства, например юрисдикционные и неюрисдикционные, отличаются характером применяемых процедур, методов и юридических средств. Процедура – порядок осуществления производства.

В определении налоговых процедур, приводимом О.А. Ногой, «зашифрована» в принципе такая же позиция, но налоговая процедура устанавливает порядок осуществления только *части* налогового производства. Эта часть характеризуется достижением конкретного юридически значимого результата. Соответственно, по нашему мнению, формально речь может идти об урегулировании стадии налогового производства, и при этом не требуется

искусственно устанавливать соотношение производства и процедуры как целого и части: «налоговые процедуры представляют собой законодательно установленный порядок реализации конкретных властных полномочий налоговых органов, направленных на достижение конкретного юридически значимого результата, являющийся составной частью отдельных производств налогового процесса» [10].

Однако в приложении к налоговому контролю проводится идея о том, что «налоговые процедуры есть <...> форма контрольной деятельности налоговых органов» [10], а вовсе не алгоритм осуществления контрольной деятельности. Аналогичная мысль обнаруживается в работах по административному процессу, в которых одна управленческая деятельность представляется производствами, а другая – процедурами.

Затем контрольные процедуры и мероприятия налогового контроля отождествляются через понятие «действия» [10]. В результате налоговое контрольное производство представляется системой форм налогового контроля (ст. 82 Налогового кодекса Российской Федерации) и соответствующих контрольных процедур.

С учетом позиций ученых-юристов, сформулированных за истекший более чем десятилетний период, могут быть предложены следующие тезисы концепции налогового процесса.

Налоговое администрирование – деятельность уполномоченных органов государства по реализации налоговой политики Российской Федерации. Налоговое администрирование подчиняется правовому режиму управленческой деятельности, значительной частью которого является административный процесс. Частью административного процесса является процессуальный правовой режим деятельности конкретных специально уполномоченных государственных органов (налоговый процесс). Современной функцией налоговых органов является содействие экономическому развитию.

Налоговый процесс – процессуальная составляющая налогового администрирования, урегулированная процессуальными

нормами налоговая деятельность государства (налоговое дело); часть административного процесса, имеющая отраслевую специфику и урегулированная в основном нормами налогового права.

Налоговый процесс составляют налоговые производства, представляющие собой деятельность по разрешению конкретно-индивидуальных дел в сфере налогового регулирования.

Налоговые производства реализуют государственное принуждение и государственное содействие, стимулирование в сфере налогового регулирования. Налоговые производства разграничиваются на юрисдикционные и неюрисдикционные. Налоговые производства реализуют государственно-частное партнерство и государственные услуги в сфере налогового регулирования.

Налоговая процедура – правовой порядок, алгоритм осуществления налогового производства. В составе административного процесса нет необходимости ставить в однородный понятийный ряд «налоговые производства» и «налоговые процедуры».

ЛИТЕРАТУРА

1. Бачурин Д.Г. Правовые проблемы налогового контроля в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук. Тюмень, 2004.
2. Гвоздев С.В. Правовые формы контрольно-надзорной деятельности налоговых органов: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2004.
3. Гудимов В.И. Налоговый контроль: процессуально-правовая характеристика: дис. ... канд. юрид. наук. Воронеж, 2005.
4. Ефремова Е.С. Ответственность за совершение налоговых правонарушений (актуальные проблемы в свете нового Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях): дис. ... канд. юрид. наук. СПб., 2003.
5. Захарова Н.А. Правовые проблемы регулирования налогового контроля в свете административной реформы: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2005.
6. Ильин А.Ю. Формирование организационно-правового механизма налогово-

го контроля в современных условиях: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2007.

7. *Ильинов О.А.* Правовые основы ответственности за совершение налоговых правонарушений в условиях реформы налогового администрирования: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2007.

8. *Кустова М.В., Ногина О.А., Шевелева Н.А.* Налоговое право России. М., 2001.

9. *Кучеров И.И., Судаков О.Ю., Орешкин И.А.* Налоговый контроль и ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах / под ред. И.И. Кучерова. М., 2001.

10. *Ногина О.А.* Административные процедуры в налоговом праве // Административные процедуры в экономике: проблемы совершенствования правового регулирования / под ред. Е.В. Гриценко, О.А. Ногиной. СПб., 2010. С. 217–234.

11. *Ногина О.А.* Налоговый контроль: вопросы теории. СПб., 2002.

12. *Ольшанская Н.А.* Правовое регулирование учета налогоплательщиков как элемента налоговой деятельности государства: дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2004.

13. *Панкова О.В.* Производство по делам об административных правонарушениях в сфере налогообложения: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2002.

14. *Садовская Т.Д.* Правовые и организационные аспекты совершенствования налогового контроля в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук. Тюмень, 2007.

15. *Сердцев А.Н.* Ответственность за нарушения налогового законодательства (современное состояние проблемы): дис. ... канд. юрид. наук. М., 2003.

16. *Травин Д.Г.* Организационно-правовое обеспечение налогового контроля в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2005.

17. *Умрихин А.В.* Использование зарубежного опыта в формировании и развитии органов налогового контроля Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2006.

18. *Хабеев Т.Н.* Понятие налоговых правонарушений и порядок применения ответственности за их совершение: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2005.

19. *Харламов М.Ф.* Правовые основы налогового администрирования в условиях реформирования системы налогообложения в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2007.

20. *Юстус О.И.* Финансово-правовая ответственность налогоплательщиков-организаций: дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 1997.