**Процессуальные аспекты проведения налоговых проверок**

Уткин Валерий Владимирович, соискатель кафедры финансового, банковского и таможенного права Саратовской государственной академии права

Необходимость регламентации процедуры проведения налоговых проверок на сегодняшний день является как никогда актуальной. В Налоговом кодексе налоговым проверкам (а соответственно и процессуальным действиям при их проведении) в общей сложности посвящено всего 15 статей (ст.ст. 87-101 НК РФ). Урегулировать все возможные нюансы, возникающие при проведении налоговых проверок, пятнадцатью статьями практически невозможно.

В связи с этим встает вопрос о необходимости совершенствования действующего налогового законодательства и определения процессуальных прав и обязанностей участников налоговых правоотношений. В этих целях рассмотрим определения процесса, даваемые в гражданском процессуальном, уголовно-процессуальном и административном праве.

В гражданском процессуальном праве под гражданским процессом понимается урегулированная гражданским процессуальным правом деятельность суда, участвующих в деле лиц и других участников процесса, а также органов исполнения судебных постановлений (судебных приставов исполнителей) [1].

Проведя аналогию с гражданским процессом, процесс проведения налоговых проверок можно определить как урегулированную правом (в данном случае налоговым) деятельность налоговых органов (таможенных органов, органов внебюджетных фондов). Однако данное определение представляется недостаточно точным, так как охватывает всю деятельность налоговых органов, в том числе не связанную с налоговыми проверками (к примеру, разъяснительную работу по применению законодательства о налогах и сборах).

По мнению профессора К.Ф.Гуценко, уголовный процесс представляет собой осуществляемую в установленном законом и иными правовыми актами пределах и порядке деятельность (система действий) наделенных соответствующими полномочиями государственных органов по выявлению, предупреждению и раскрытию преступлений, установлению лиц, виновных в их совершении, и назначению им мер уголовного наказания или иного воздействия, а также возникающие в связи с этой деятельностью правовые отношения между органами и лицами, участвующими в ней [2].

Используя данное определение, можно представить процесс проведения налоговых проверок как деятельность налоговых органов (таможенных органов, органов внебюджетных фондов) по выявлению и предупреждению нарушений норам законодательства о налогах и сборах.

Административный процесс рассматривается профессором Ю.М. Козловым, как совокупность всех действий, совершаемых исполнительными органами (должностными лицами) для реализации возложенных на них задач и функций [3]. Данное определение представляется ценным тем, что под процессом понимается не какое-либо единичное действие, совершаемое исполнительными органами (в нашем случае налоговыми органами), а совокупность всех действий.

На основании изложенного можно предложить следующее определение процесса проведения налоговых проверок:

Процесс проведения налоговых проверок – это регламентированная нормативными правовыми актами о налогах и сборах совокупность всех действий налоговых органов (таможенных органов, органов внебюджетных фондов) имеющих целью проверку соблюдения норм законодательства о налогах и сборах, а также возникающие в связи с этой деятельностью правовые отношения между налоговыми органами и лицами, участвующими в проверке.

В юридической литературе выделяют, как правило, три элемента, составляющие любой процесс: процессуальные производства, процессуальные стадии и процессуальные режимы [4].

Процессу проведения налоговых проверок также характерны такие элементы как процессуальные производства и процессуальные стадии. Что касается такого элемента процесса проведения налоговых проверок как процессуальный режим, то в данном случае следует согласиться с мнением А.Г. Пауля, согласно которому процессуальный режим не может быть признан элементом процесса, так как он не является определенной совокупностью процессуальных отношений [5].

Рассмотрим процессуальные производства и процессуальные стадии процесса проведения налоговых проверок.

По мнению В.М. Горшенева под процессуальным производством понимается такой составной элемент процессуальной формы, который характеризует расчлененность юридического процесса по предметному основанию и отражает объективную потребность общественного разделения труда, потребность профессиональной специализации деятельности участников юридического процесса [6]. Однако данное определение представляется не совсем точным, так как, к примеру, невозможно говорить о необходимости различной профессиональной специализации состава суда общей юрисдикции при рассмотрении дел приказного и искового производств.

На наш взгляд, более правильным является определение процессуального производства, даваемое А.Г. Паулем, согласно которому под процессуальным производством следует понимать структурное подразделение юридического процесса, представляющее собой совокупность процессуальных отношений, характеризующихся особой направленностью, а также специфическими средствами и способами их реализации [7].

Налоговое право, также как и некоторые другие отрасли права (административное, гражданский процесс и т.д.) оперирует понятием "производства", которое само по себе указывает на процессуальный характер правоотношений.

К сожалению, Налоговый кодекс не дает определения производства по делам о налоговых правонарушениях. В п. 1 ст. 10 НК РФ говорится лишь, что производство по делам о налоговых правонарушениях осуществляется в порядке, установленном главами 14, 15 Налогового кодекса.

В связи с этим можно предложить следующее определение производства налоговой проверки:

Производство налоговой проверки - это структурное подразделение процесса проведения налоговых проверок, представляющее собой совокупность процессуальных отношений, характеризующихся особой направленностью, а также специфическими средствами и способами их реализации.

Представляется, что в процессе проведения налоговых проверок можно выделить, как минимум, два вида производств – производство выездной налоговой проверки и производство камеральной налоговой проверки.

Теперь проведем анализ следующего важнейшего элемента процесса проведения налоговых проверок – процессуальных стадий.

Гражданское процессуальное право, к примеру, под стадией процесса понимает его определенную часть, объединенную совокупностью процессуальных действий, направленных на достижение самостоятельной (окончательной) цели [8]. По нашему мнению данное определение применимо и к стадиям процесса проведения налоговых проверок.

Проведя параллели с гражданским процессуальным правом, определимся со стадиями процесса проведения налоговой проверки.

Гражданский процесс делится на следующие стадии:

- производство в суде в первой инстанции (от возбуждения дела до вынесения решения или иного заключительного постановления);

- производство в суде второй инстанции (обжалование и пересмотр решений и определений, не вступивших в законную силу);

- производство по пересмотру решений, определений и постановлений в порядке надзора;

- производство по пересмотру решений, определений и постановлений, по вновь открывшимся обстоятельствам;

- исполнительное производство.

Представляется, что стадии процесса проведения налоговой проверки в основном, с поправкой на специфику, соответствуют стадиям гражданского процесса и выглядят следующим образом:

- проведение налоговой проверки (от момента начала проверки до оформления результатов налоговой проверки);

- обжалование результатов налоговой проверки во внесудебном порядке;

- пересмотр результатов налоговой проверки по вновь открывшимся обстоятельствам во внесудебном порядке.

По нашему мнению обжалование результатов налоговой проверки в судебном порядке уже не является стадией процесса налоговой проверки, так как в данном случае уже можно говорить о стадиях гражданского или арбитражного процесса.

Учитывая, что под стадией процесса понимает его определенную часть, объединенную совокупностью процессуальных действий, то становится возможным выделить еще один элемент процесса проведения налоговых проверок – процессуальное действие.

Таким образом, в процессе проведения налоговых проверок можно выделить три его основных элемента: производство, стадии и процессуальные действия.

Будем надеяться, что высказанные предложения будут учтены законодателем при дальнейшем совершенствовании налогового законодательства.

**Список литературы**

[1] Гражданское процессуальное право России /под.ред. М.С. Шакарян.-М.: Юристъ, 2002. С.45.

 [2] Уголовный процесс /Под. ред. К.Ф. Гуценко. -М.: Зерцало, 2000. С.10.

 [3] Алехин А.П., Кармолицкий А.А., Козлов Ю.М. Административное право Российской Федерации. Учебник.- М.: Издательство ЗЕРЦАЛО, 1996. С. 301.

 [4] См.: Панова И.В. Административный процесс в Российской Федерации: понятие, принципы и виды // Правоведение. 2000. № 2. С. 124.

 [5] Пауль А.Г. Процессуальные нормы бюджетного права / Под общ. ред. М.В. Карасевой. – СПб.: Питер, 2003. С. 69.

 [6] Горшенев В.М. Некоторые методологические проблемы теории юридического процесса // Юридические гарантии применения права и режим социалистической законности в СССР: Тематический межвузовский сборник. Вып. 4 / Под. ред. В.М. Горшенева. Ярославль, 1977. С.10

 [7] Пауль А.Г. Процессуальные нормы бюджетного права / Под общ. ред. М.В. Карасевой. – СПб.: Питер, 2003. С. 66.

 [8] Гражданское процессуальное право России /Под. ред. М.С. Шакарян.-М.: Юристъ, 2002. С.47-49.