**Налогово-контрольное производство в России.**

Гудимов Виктор Иванович, аспирант юридического факультета Воронежского Государственного Университета

Налоговая система России находится в стадии становления и претерпевает значительные изменения. С начала 90-х гг. налоговые платежи стали основным источником поступления денежных средств в государственный бюджет ввиду отказа от монополии государственной собственности на средства производства. В условиях современной России закон становится основным источником правил поведения для всех без исключения членов общества.

Прозрачная система налогообложения – основная цель проводимых в нашей стране реформ. Разработанная правовая база - основа прозрачности системы налогообложения. В настоящее время налоговая система подробно закрепляется в нормативных правовых актах. Налоги получают подробное правовое регулирование. Приняты две части Налогового Кодекса РФ, различные специальные законы, закрепляющие систему налогообложения России.

Следует отметить, что исследование проблем, возникающих в сфере налогообложения, в последнее время приобрело особую значимость. Учитывая все возрастающее значение налогов, необходимо детально регламентировать налоговые правоотношения и в первую очередь налогово-контрольные правоотношения. Преобладающее большинство налогово-контрольных норм закрепляют порядок совершения контрольных мероприятий. В связи с этим необходимо разработать соответствующую теоретическую базу, которая позволит создать систематизированное и непротиворечивое законодательство о налогах и сборах.

Исследование правовой процедуры продолжительное время не было предметом специального изучения в связи с недооценкой процессуальной формы и роли нормативных правовых актов в регулировании общественных отношений. Началось исследование проблем правовой процедуры лишь в 70-х гг. В.М. Горшеневым, П.Е. Недбайло, В.О. Лучиным и другими [1]. В настоящее время проблемы процедуры вызывают многочисленные споры. На этом направлении в области теории государства и права выявились вопросы, которые либо еще не решены, либо нуждаются в дальнейшей углубленной разработке; открываются новые возможности и перспективы научного поиска.

Проблема наличия процедурных норм в налоговом праве и выделение таких научных категорий как налоговый процесс и налоговое производство не получили достаточного отражения в теории и являются спорными.

Между тем, анализ налогового законодательства и практики свидетельствует о том, что налоговый процесс уже существует как явление и обладает всеми общими признаками, присущими юридическому процессу. Так, он всегда связан с реализацией закрепленных в законе прав и обязанностей, основывается на процессуальных нормах права, непосредственно связан с использованием специальных приемов и средств юридической техники [2], осуществляется только уполномоченными субъектами – налоговыми, финансовыми, таможенными и другими органами; его результаты всегда оформляются специальными процессуальными актами. Налоговый процесс также обладает специфическими признаками, которые отличают его от иных процессов. К их числу можно отнести предмет и метод налогового процесса, субъекты, объекты налогово-процессуальных правоотношений, порядок распределения прав и обязанностей между субъектами и т.д.

Исходя из анализа Налогового кодекса РФ (п.1 ст.1), законодательство РФ о налогах и сборах состоит из Налогового Кодекса РФ и принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах и сборах. Это означает, что в Российском праве сложилась отдельная система налогового законодательства, регулирующая отношения, возникающие в связи с уплатой налогов и сборов, а также иные тесно связанные с ними отношения.

Большая часть норм Налогового Кодекса РФ и иных нормативно-правовых актов закрепляет именно процессуальные аспекты налогообложения, что обусловлено его спецификой и особым значением налоговых платежей для государственного бюджета ( ст.ст. 5, 6, 61, 10, 16,17, 40,45-52,54,56-1011,103-105,137-142 Налогового Кодекса РФ). Если в советский период большую часть государственного бюджета составляли неналоговые платежи в бюджет, то в современной России главным источником пополнения государственной казны служат именно налоги и сборы.

Предметом налогового процесса выступают отношения, возникающие в связи с возникновением, изменением, прекращением обязанностей по уплате налогов и сборов; связанные с установлением, введением в действие и прекращением действия ранее введенных в действие налогов и сборов субъектов РФ, а также местных налогов и сборов; порядок возникновения, изменения и прекращения прав и обязанностей налогоплательщиков, налоговых агентов, налоговых органов и иных участников налоговых правоотношений; применением различных форм и методов налогового контроля; обжалованием актов налоговых органов, действий (бездействий) их должностных лиц ( пп. 2, 3, 4, 5, 7 ч.2 ст. 1 Налогового Кодекса РФ ); а также иные правоотношения. Указанные отношения по своей сущности отличаются от иных видов правоотношений, являются процессуальными и должны быть предметом регулирования отдельного процесса.

Предмет налогового процесса отличается от предмета административного процесса. В предмет налогового процесса включается лишь та группа отношений, которая непосредственно регулирует порядок образования государственных и муниципальных денежных фондов за счет налоговых платежей. Предметом же административного процесса являются иные отношения, связанные с регулированием осуществления иных функций государства.

Особенно четко прослеживается различие налогового процесса от иных видов процесса в негативном (юрисдикционном) налоговом процессе, так как Налоговым Кодексом РФ установлено, что производство по делам о налоговых правонарушениях регулируется именно Налоговым Кодексом РФ, а не каким-либо иным нормативно-правовым актом ( ст.ст. 100,101 Налогового Кодекса РФ ). Закрепленные в кодексе правила, порядок, сроки совершения процессуальных действий отличны от аналогичных положений в иных процессах. В налоговом процессе свои процессуальные документы, свои способы доказывания, свои критерии относимости, допустимости, достоверности и достаточности доказательств, хотя и сходные с аналогичными правилами в иных процессах, но, тем не менее, обладающие определенной спецификой.

Позитивный налоговый процесс регулирует отношения по исчислению, уплате налогов, а также частично контрольные правоотношения. Однако, наиболее четко различия позитивного налогового процесса от иных позитивных процессов прослеживается с помощью метода налогового процесса.

Метод налогового процесса характеризуется тем, что взаимоотношения между налоговыми органами и иными уполномоченными органами с одной стороны и налогоплательщиками, налоговыми агентами, иными обязанными лицами с другой строятся на основах сочетания императивного и диспозитивного методов. В частности, отношения по уплате налогов основаны на отношениях власти-подчинения – то есть регулируются императивным методом.

Однако, применение в регулировании налоговых правоотношений преимущественно императивного способа не исключает использования рекомендаций, согласований и права выбора в поведении подчиненных субъектов - налогоплательщиков и плательщиков сборов (метод координации). Так, в соответствии со ст.65 Налогового кодекса РФ налоговые органы могут предоставить предприятиям на условиях, установленных законодательством о налогах и сборах, налоговый кредит (отсрочку платежа) на основе специального соглашения. Отношения по установлению отсрочек и рассрочек налоговых платежей, предоставлению льгот, налоговых кредитов и некоторые иные основаны на договорных началах и, таким образом, связаны с методом диспозитивности.

Некоторые положения первой части Налогового кодекса РФ, позволяют говорить, что наряду с публично-правовыми (государственно-властными) методами правового регулирования налоговых отношений, налоговое право пользуется и частноправовыми методами воздействия на своих субъектов. Например, институты залога, поручительства являются гражданско-правовыми институтами. Однако в настоящее время, для обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов залог (ст.73 Налогового кодекса РФ) и поручительство (ст.74 Налогового кодекса РФ) используются и налоговым правом, хотя посредством отсылочных норм Налогового кодекса РФ, их правовая регламентация в основном осуществляется гражданским законодательством.

Частичная диспозитивность поведения подчиненной стороны - плательщика, проявляется и в его возможности формировать свою фирменную учетную и налоговую политику, а также предусмотренная законодательством возможность выступать в налоговых отношениях по усмотрению налогоплательщика как лично, так и через своего представителя (ст.ст.26-29 Налогового кодекса РФ) и др. Однако все эти черты метода в конечном итоге подчинены основному началу - методу властных предписаний.

Кроме вышеуказанного, метод налогового процесса может быть охарактеризован как конформистский [3]. Это означает, что субъекты налогового процесса, в отличие от гражданско-процессуальных отношений, вступают в правоотношения не по своей воле, не по своей инициативе, а лишь строго следуют предписаниям соответствующих актов государственных органов. Однако, из данного метода делаются определенные исключения, когда, например, налогоплательщики самостоятельно инициируют налоговые правоотношения путем обращения с заявлением о предоставлении налоговых льгот или налогового кредита.

Такое сочетание методов позволяет отделить налоговый процесс от иных видов процесса. Так, в частности, методом административного и уголовного процесса является императивный метод, методом гражданского процесса – диспозитивный. Если административное право воздействует, прежде всего, на граждан и должностных лиц предприятий и организаций, и ответственность применяется именно к данной группе лиц, то налоговое право воздействует так же и на организации как самостоятельных участников налоговых правоотношений и выделяет данную группу участников в самостоятельный субъект налоговой ответственности. В последнее время административные правоотношения строятся также с использованием диспозитивного метода правового регулирования, что проявляется, например, в административно-правовом договоре. [4]

Поскольку круг участников налоговых и административных отношений различен, то говорить о тождестве метода правового регулирования, посредством которого осуществляется влияние на их поведение, на характер взаимосвязей между ними нельзя.

Субъектами налогового процесса выступают специфические участники - налогоплательщики и налоговые агенты. Это выражается в наличии у них специальных прав и обязанностей, - то есть их налоговой правосубъектностью.

Правоспособность и дееспособность сторон в налоговом процессе являются отличительным признаком, позволяющим разграничить налоговый процесс от некоторых иных видов процесса. Налогово-процессуальные правоотношения характеризуются тем, что субъекты находятся в неравном положении. Особенность данных правоотношений состоит в том, что на стороне государственных органов находятся властные полномочия, которые позволяют им реализовать свою компетенцию. У налогоплательщиков – правомочия иного характера – правоспособность и дееспособность физического или юридического лица, что не дает им властных полномочий.

Указанная особенность позволяет отличить налогово-процессуальные отношения от гражданско-процессуальных, где субъекты находятся в равном положении (как при совершении отдельных сделок, так и при разбирательстве дел в суде), от уголовно-процессуального права, где подозреваемый, обвиняемый обладают очень широкой правоспособностью и способны совершать практически те же процессуальные действия, что и органы дознания и следствия, чтобы защитить свои интересы, а подсудимый находится в равном положении с обвинением, и в отношении них действует презумпция невиновности.

Таким образом, налоговый процесс – вид юридического процесса, представляющий собой определенную законом форму упорядочения деятельности субъектов налогового права по исчислению и уплате налогов, а также соблюдению налогового законодательства вообще, контролю за данной деятельностью, а также привлечению к налоговой ответственности виновных лиц.

В науке установилось мнение, что юридический процесс складывется из отдельных производств. Такое мнение стало практически общепризнанным, хотя в литературе и встречаются точки зрения, определяющие понятие производства как более широкое понятие, чем процесс [5]. В административном процессе производство и процесс рассматриваются как однопорядковые явления, которые функционируют параллельно. Административный процесс связан с судопроизводством, административное производство – с внесудебным порядком разрешения споров. Также выделяют управленческий процесс, который закрепляет основные позитивные процедуры. О.М.Якуба понимает под процессуальным производством регламентированный законом процесс, Е.Н.Марков под производством понимает особую процессуальную форму [6], существуют также иные точки зрения. Однако, указанные подходы не получили широкой поддержки среди процессуалистов.

Определенный интерес представляет точка зрения, высказанная в работе И.И. Кучерова, О.Ю. Судакова, И.А. Орешкина о том, что налоговое производство есть форма, а налоговый процесс – это деятельность которая данной формой упорядочивается [7]. Однако, представляется, что налоговый процесс и налоговое производство соотносятся как целое и часть. Содержанием налоговой деятельности являются конкретные действия субъектов правоотношений. Систематизация указанных действий и является формой их упорядочения. Таким образом, оба понятия относятся к форме.

Наиболее полное определение понятия производства дано В.М.Горшеневым [8]. Оно отражает и родовые признаки, и видовую характеристику производств.

Традиционно процессуальное производство рассматривается в рамках конкретной правовой отрасли как единица, вид процессуально-отраслевой системы. Несмотря на многообразие попыток охарактеризовать процессуальное производство, определяющим признается акцент на процессуальном производстве как элементе, отражающем исключительно предметные признаки юридического процесса.

Представление процессуального производства как системы трех взаимосвязанных компонентов – процессуальных правоотношений, процессуального доказывания, процессуальных актов-документов [9] – позволяет проследить всю предметную характеристику юридического процесса.

А.В. Брызгалин под налоговым производством понимает установленную законодательством совокупность приемов, способов и методик, определяющих порядок исполнения юридических обязательств налогоплательщиков и иных лиц по исчислению и уплате (внесению) налога в бюджет и внебюджетные фонды [10]. Однако, указанное определение не отражает всей полноты понятия налогового производства и связано лишь с правоприменительной деятельностью. Налоговое производство в таком понимании характеризует только часть налогово-процессуальных отношений.

По мнению Брызгалина, налоговое производство возникает с момента появления объекта налогообложения, проходит все стадии исчисления и уплаты налога и завершается зачислением налога в соответствующий бюджет.

В данном случае рассматривается только один из видов налогового производства – производство по исчислению и уплате налогов. Однако, за рамками изучения остается большой пласт правоотношений, связанный с контрольной деятельностью налоговых органов и деятельностью по налоговым правонарушениям. Указанные виды деятельности также составляют отдельные налоговые производства и заслуживают отдельного внимания.

На основании вышеизложенного, и применительно к налоговому процессу под налоговым производством следует понимать часть налогового процесса, представляющую собой системное образование, комплекс взаимосвязанных процессуальных действий, которые: а) образуют определенную совокупность налогово-процессуальных правоотношений, отличающихся предметной характеристикой и связанностью с соответствующими правоотношениями; б) вызывают потребности установления, доказывания, а также обоснования всех обстоятельств и фактических данных рассматриваемого юридического дела; в) обусловливают необходимость закрепления, официального оформления полученных процессуальных результатов в соответствующих актах – документах.

Учитывая все вышеуказанное, построим структуру налогового процесса. Основным источником налогового права является Налоговый кодекс РФ (ч.1 и ч.2). В соответствии с указанным нормативным актом, по своему объему и содержанию налоговый процесс представляет собой систему производств:

производство по исчислению и уплате налога ( гл.гл. 7-12 Налогового Кодекса РФ);

налогово-контрольное производство(гл.гл.13,14, 19, 20 Налогового Кодекса РФ);

производство по применению мер ответственности за совершенное налоговое правонарушение.( гл.гл. 15-18 Налогового Кодекса РФ) [∗]

Выделение указанных видов производств носит объективный характер. Каждое из них имеет свои специфические признаки, позволяющие отграничить одно производство от другого.

Производство по исчислению и уплате налога можно представить в виде двух основных стадий – стадии исчисления налога и стадии уплаты налога. Стадия исчисления налога включает в себя действия налогоплательщиков, налоговых агентов и налоговых органов по определению конкретного размера платежа, подлежащего внесению в бюджет соответствующего уровня. Исчисление налога основано на принципе приоритета самостоятельного определения суммы налогового платежа. Исчисление сумм налога налоговым органом является исключением из указанного принципа. На основании указанных отличий можно выделить две основные группы процедур – исчисление налогов налогоплательщиком (или налоговым агентом) и исчисление налогов соответствующим налоговым органом (окладным способом [11]).

Исчисление налога имеет самостоятельный характер и не может быть объединен с уплатой налога, так как налог может быть правильно исчислен, но не уплачен. При этом в случае принудительного взыскания недоимки по налогу за один и тот же период повторного исчисления налога не нужно. То есть, изменение порядка уплаты налога не влияет на исчисление налогового платежа. Исчисление налога оканчивается подачей налоговой декларации (либо выставлением квитанции с указанием срока оплаты). С этого момента прекращается стадия исчисления налога и начинается стадия уплаты налога. Основными принципами стадии уплаты налога являются принцип самостоятельности уплаты налога, принцип очередности, принцип своевременности и полноты уплаты налога, принцип ответственности за несвоевременную или неполную уплату налога, принцип уплаты налога в национальной валюте. Уплата налога в иностранной валюте допускается лишь в строго установленных законодательством случаях и является исключением из общего правила.

Производство по исчислению и уплате налогов рассматривается А.В. Брызгалиным как налогово-правовая дефиниция. Данное понятие приобретет значение налогового производства при условии включения в предмет исследования не только финансово-правовых элементов налога, но и полномочия налоговых органов на каждой стадии данного налогового производства [12].

На основании изложенной в работах А.В. Брызгалина [13] позиции по поводу процедур производства по исчислению и уплате налогов, исчисление налога на основании логической последовательности можно представить как систему следующих групп процедур:

- определение объекта налога;

- определение базы налога;

- выбор ставки налога;

- применение налоговых льгот;

- расчет суммы налога.

Уплата налога на основании исследований проф. А.В. Брызгалина [14] может быть представлена как система трех групп процедур функционального характера –

√ уплата налога по общим правилам и в обычный срок;

√ уплата налога с использованием отсрочек, рассрочек, налогового кредита, инвестиционного налогового кредита;

√ зачет и возврат излишне уплаченных сумм, а также возврат правомерно уплаченных сумм при ликвидации, банкротстве, реорганизации.

Уплата налога может производиться самостоятельно наличным или безналичным путем либо имуществом (в том числе в валюте или ценными бумагами) и принудительно – путем обращения взыскания на имущество и дебиторскую задолженность [15].

В работах А.В. Брызгалина указывается, что «нельзя отождествлять налоговое производство с производством по делам о налоговых правонарушениях, которое применяется исключительно при наложении взысканий на налогоплательщика при нарушении им норм налогового законодательства» [16].

Однако в данном случае под налоговым производством понимается производство по исчислению и уплате налогов, которое является лишь одним из производств в налоговом процессе наряду с производством по применению мер ответственности за налоговые правонарушения и налогово-контрольным производством.

Налогово-контрольное производство существует параллельно с производством по исчислению и уплате налога. Оно основывается на несколько отличных принципах, имеет несколько иных субъектов, процессуальные акты налогово-контрольного производства значительно отличаются от актов иных производств; сроки, порядок и иные признаки свидетельствуют о необходимости выделения налогово-контрольного производства в отдельное.

Налогово-контрольное производство можно представить как совокупность следующих процедур:

 Процедуры постановки, ведения и снятия с учета (ст.ст. 83-86 НК РФ);

 Процедуры проведения налоговых проверок и иных форм налогового контроля (ст.ст. 861- 98 НК РФ);

 Процедуры, связанные с оформлением результатов различных форм налогового контроля и обжалования этих результатов (ст.ст. 92, 94, 95, 99, 100, 137-139 НК РФ).

Неоднозначно решается вопрос об отнесении решения по результатам налоговой проверки и требования об уплате недоимки по налогам и пени к налогово-контрольному производству. В решении закрепляются результаты рассмотрения акта выездной налоговой проверки и возражений налогоплательщика, проверяется полнота проведенной проверки и некоторые другие вопросы. Однако, акт выездной налоговой проверки составляется должностным лицом налогового органа. Акт выездной налоговой проверки так же как и справка о проведенной проверке представляют собой действия должностного лица. Данный вывод сделан на основании ст.ст. 137-142 Налогового Кодекса РФ, которые закрепляют различия в порядке обжалования действий должностных лиц налогового органа и актов налоговых органов. Однако, в соответствии со ст.ст. 82, 87 Налогового Кодекса РФ налоговые органы проводят камеральные и выездные налоговые проверки. Следовательно, по результатам налоговой проверки именно налоговый орган должен издать определенный правовой акт. Таким актом и является решение налогового органа по результатам рассмотрения материалов налоговых проверок.

Третьим видом налоговых производств является производство по применению мер ответственности за совершенное налоговое правонарушение (ст.ст. 101, 1011, 104, 105, гл.15 НК РФ). Однако, указанный вид налогового производства не получил достаточного отражения ни в законодательстве, ни в теории и является спорным.

Рассмотрим подробнее налогово-контрольное производство. Для этого установим принципы, предмет, метод, элементы (правоотношения, доказывание, процессуальные акты), признаки налогово-контрольного производства, его соотношение с другими производствами налогового процесса. Учитывая, что налоговый процесс находится только в стадии становления, некоторые элементы, принципы и признаки еще не получили соответствующего закрепления в нормативных правовых актах. В связи с этим необходимо разработать методологическую базу налогово-контрольного производства для дальнейшего использования в нормотворчестве.

К принципам налогово-контрольного производства можно отнести две группы принципов – принципы налогового процесса и принципы контрольной деятельности. Однако, ни в научной литературе, ни в законодательстве указанные группы не разграничиваются, в связи с чем приведем единый перечень основных принципов налогово-контрольного производства.

К ним можно отнести:

- принцип законности. Он связан с необходимостью строгого соблюдения нормативных правовых актов при совершении всех мероприятий налогового контроля (пп.1 п.1 ст.32 Налоговый Кодекс РФ, п.1 ч.1 ст.33 НК РФ);

- принцип осуществления налогового контроля специально уполномоченными на то субъектами - должностными лицами налоговых органов (п.1 ст.82 НК РФ);

- принцип проведения налогового контроля в указанных в Налоговом Кодексе РФ формах (п.1 ст.82 НК РФ);

- принцип непрерывности;

- принцип соблюдения налоговой тайны (пп.6 п.1 ст.32 НК РФ);

- принцип своевременности налогового контроля;

- принцип единства и дифференциации налогового контроля. Он означает, что налоговый контроль должен осуществляться за всеми налогоплательщиками, независимо от организационно-правовой формы, размера уставного капитала и так далее. Однако, формы, методы налогового контроля зависят от добросовестности налогоплательщика и некоторых других характеристик, что проявляется в дифференцированном подходе к налоговому контролю (ч.4 п.1 ст.83 НК РФ);

- принцип всесторонности, полноты и объективности в налогово-контрольной деятельности;

- принцип осуществления налогового контроля под общественным и государственным контролем. Общественный контроль выражается в деятельности специальных общественных правозащитных организаций, государственный – в основном, в контроле Министерства по налогам и сборам РФ за деятельностью нижестоящих подразделений;

- принцип ответственности за совершение правонарушения;

- принцип приоритета предупреждения правонарушения над применением карательных санкций.

Задача налогово-контрольного производства состоит в наиболее детальной регламентации деятельности налоговых органов и иных субъектов налогово-контрольных правоотношений с целью обеспечения экономической безопасности государства. Предметом налогово-контрольного производство являются действия налоговых органов по проведению мероприятий налогового контроля, а также действия налогоплательщиков и иных обязанных лиц, связанные с предоставленной им возможностью защищать свои интересы от незаконных действий налоговых органов. Все другие действия налогоплательщиков и иных обязанных лиц, связанные с исчислением и уплатой налогов, применением и оспариванием применения к ним мер ответственности относятся к предметам иных налоговых производств. Большую часть предмета процессуального регулирования все же занимают действия налоговых органов, так как они занимают доминирующее положение в данных правоотношениях и имеют больше прав по отношению к налогоплательщикам. На стороне налогоплательщиков – преимущественно обязанности.

Основными методами налогово-контрольной деятельности являются проверки налогоплательщиков и налоговых агентов, основанные на приоритете предупреждения, прогнозирования, пресечения правонарушений и восстановления нарушенных прав над применением карательных санкций.

Налогово-контрольное производство как часть налогового процесса объединяет в себе форму процессуального производства и содержание контроля, преломляясь определенным образом в налоговых правоотношениях. В связи с этим, оно и обладает признаками производства и представляет систему трех взаимосвязанных компонентов – налогово-контрольных процессуальных правоотношений, налогово-процессуального доказывания, налогово-контрольных процессуальных актов-документов.

Налогово-контрольные правоотношения характеризуются специфическими субъектами и объектами и содержанием.

Субъектами налогово-контрольных правоотношений выступают налоговые органы в лице Министерства по налогам и сборам РФ и нижестоящих подразделений с одной стороны и налогоплательщики, налоговые агенты – с другой.

Объектом налогово-контрольных правоотношений являются действия налогоплательщиков и иных обязанных лиц по надлежащему исчислению и уплате налогов.

Содержание налогово-контрольных правоотношений составляют права и обязанности налогоплательщиков и иных обязанных лиц и компетенция налоговых органов. Права налогоплательщиков характеризуются тем, что они могут воспользоваться своим правом, а могут и не воспользоваться им. В налогово-контрольных отношениях налоговый орган выступает управомоченным органом, у него есть определенные обязанности – соблюдать законодательство о налогах и сборах, сохранять налоговую тайну и другие, перечисленные в ст. 32 Налогового Кодекса РФ. Компетенция налоговых органов означает, что при наличии определенных обстоятельств налоговый орган обязан совершить определенные действия. В обязанности должностных лиц налоговых органов входит исполнение прав и обязанностей налоговых органов (ст.33 НК РФ). Однако вопрос о соотношении компетенции и совокупности прав и обязанностей остается открытым и не решен однозначно до сих пор.

Доказывание в налогово-контрольном производстве занимает особое положение. Хотя доказывание пока не получило достаточного закрепления в нормативно-правовых актах, этот институт детально разработан в теории права и, в частности, в гражданском, административном и уголовном процессе. Применительно к налогово-контрольным правоотношениям доказывание позволяет выявить нарушение порядка исчисления и уплаты налога налогоплательщиком или иное нарушение законов о налогах и сборах и определить виновное лицо.

Основными актами налогово-контрольного производства являются:

- протокол об осуществлении действий по осуществлению налогового контроля (ст.99 НК РФ);

- справка о проведенной выездной налоговой проверке (ст.100 НК РФ);

- акт выездной налоговой проверки (ст.100 НК РФ);

- индивидуальные правовые акты руководителя (заместителя руководителя) налогового органа (постановления, распоряжения и другие) или должностного лица налогового органа, осуществляющего налоговую проверку.

Требования к составлению каждого из них содержатся в нормативно-правовых актах. Особенно подробно регламентирован порядок составления акта выездной налоговой проверки и решения по результатам выездной налоговой проверки. Указанный порядок закреплен в соответствующих инструкциях МНС РФ. Общие правила составления требования, справки и протокола закреплены непосредственно в Налоговом Кодексе РФ в статьях 69, 99, 100 НК РФ соответственно. Существуют некоторые особенности составления протокола при совершении отдельных мероприятий налогового контроля – допроса свидетеля, осмотра, выемки и др.

По стоящим задачам и целевому назначению налогово-контрольная деятельность призвана решить широкий круг вопросов:

установить фактическое исполнение заданного управленческого решения в организационной исполнительно-распорядительной деятельности подконтрольного объекта – обязанностей налогоплательщика или налогового агента по уплате налога;

дать правильную (объективную) специально-юридическую оценку – оценить правомерность совершенных действий с точки зрения действующего налогового законодательства;

принять эффективное решение по совершенствованию деятельности подконтрольного объекта, а в случае обнаружения неправомерного поведения—привести в действие соответствующие правоохранительные средства, предпринять профилактические меры по предупреждению нарушений в будущем – составить протокол совершенного правонарушения, акт по проведенной проверке, рассмотреть представленный акт разногласий, вынести решение по делу;

добиться оперативного, наиболее полного и качественного исполнения принятого решения – взыскать недоимку по налогу и пеню в безакцептном порядке путем направления банку налогоплательщика инкассового поручения.

Особенности налогово-контрольной деятельности состоят также и в содержании получаемых материально-правовых результатов. Объективированным последствием любой формы налогового контроля является определенный индивидуально-правовой акт, в котором наряду с выявленным налоговым правонарушением указываются и правовосстановительные меры, и меры ответственности.

По методу правового регулирования налогово-контрольная деятельность своеобразна тем, что она совмещает в себе методы юрисдикционного и позитивного процессов, в связи с чем и возникает необходимость в выделении налогово-контрольного производства в отдельное.

Важно подчеркнуть, что налогово-контрольное производство, как вид контрольного производства, воздействует на остальные формы деятельности учреждений, организаций и их должностных лиц в качестве организующего и корректирующего начала.

Налогово-контрольное производство — это системное образование, комплекс взаимосвязанных и взаимообусловленных процессуальных действий налоговых органов, которые образуют определенную совокупность налогово-контрольных процессуальных правоотношений, отличающихся предметной характеристикой и связанностью с соответствующими материальными налоговыми правоотношениями, вызывают потребность установления, доказывания, обоснования всех обстоятельств и фактических данных рассматриваемого юридического дела, а также обусловливают необходимость закрепления, официального оформления полученных контрольно-процессуальных результатов в соответствующих актах-документах.

Таким образом, мы видим, что налогово-контрольное производство уже реально существует на практике. Недостаточная разработанность рассмотренных элементов свидетельствует лишь о том, что налогово-контрольное производство является новым и находится в стадии становления.

Научная методика организации проведения мероприятий налогового контроля, основанная на прочной теоретической базе, использовании опыта России и других стран в этой области, а также на систематизированной и непротиворечивой законодательной базе, станет необходимой основой обеспечения кардинального укрепления экономической стабильности России.

**Список литературы**

[1] См., например,: Горшенев В.М. Способы и организационные формы правового регулирования в социалистическом обществе. – М. – 1972; Лучин В.О. Процессуальные нормы в советском государственном праве. – М: изд. «Юридическая литература» - 1976; Протасов В.Н. Юридическая процедура. – М. - 1976; Юридическая процессуальная форма: теория и практика / под ред. П.Е.Недбайло и В.М.Горшенева. – М. – 1976; Теория юридического процесса / под ред. В.М.Горшенева. – Харьков.- 1985; Процессуальные нормы и отношения в советском праве (в «непроцессуальных» отраслях) / под ред. И.А.Галагана. – Воронеж. – 1985; Правовая наука и реформа юридического образования. Сборник науч. тр. Вып.6. Юридический процесс: реформа процедур управления законодательной деятельности и судебной власти. – Воронеж. – 1996; Правовая наука и реформа юридического образования. Сборник науч. тр. Вып. 9. Юридический процесс: понятие, структура, виды. – Воронеж. – 1996.

[2] Теория юридического процесса / под ред. В.М.Горшенева. – Харьков, 1985. - с. 60.

[3] Карасева М.В.Финансовое право. Общая часть: Учебник. – М.,1999. – С.30.

[4] Старилов Ю.Н. Административная юстиция: Проблемы теории. – Воронеж, 1998. – С.40.

[5] Теория юридического процесса / В.М.Горшенев. – Харьков, 1985. - с. 85.

[6] Теория юридического процесса / В.М.Горшенев. – Харьков, 1985. – С.86.

[7] И.И. Кучеров, О.Ю. Судаков, И.А. Орешкин. Налоговый контрольи ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах. / Под ред. И.И.Кучерова. – М., 2001. С. 95.

[8] Теория юридического процесса / В.М.Горшенев. – Харьков, 1985. – С.89.

[9] Теория юридического процесса / В.М.Горшенев. – Харьков, 1985. - С. 90.

[10] Налоги и налоговое право. Учебное пособие / А.В.Брызгалин. – М., 1998. – С.262.

[∗] Налоговое администрирование в США аналогично налоговому процессу в России.

Управление налогообложением включает в себя шесть основных этапов: подготовка документов; основная оценка – оценка налоговой базы; исчисление сумм налогов и уплата; аудит; апелляция – протест (обжалование); принуждение (санкции).

[11] Налоги и налоговое право. Учебное пособие / А.В.Брызгалин. – М.,1998. – С.265.

[12] Там же. – С.262.

[13] Там же. – С. 264-265.

[14] Там же. – С.315 –350.

[15] Налоги и налоговое право. Учебное пособие / А.В.Брызгалин. – М.,1998. – С.315-316.

[16] Налоги и налоговое право. Учебное пособие / А.В.Брызгалин. – М.,1998. – С.263.