Содержание

Введение

1. Понятие участников налогового процесса

2. Налоговые органы

3. Налогоплательщики

4. Иные участники налогового процесса

Заключение

Список использованной литературы

#

# Введение

В рамках настоящего исследования под "налоговым процессом" понимается процесс принятия законодательных актов Российской Федерации о налогах и сборах.

Согласно п.1 ст.1 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс), законодательство Российской Федерации о налогах и сборах состоит из Кодекса и принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах и сборах. К федеральным законам в данном случае относятся исключительно законодательные акты, вносящие в Кодекс изменения и дополнения. Это обусловлено целым рядом правовых принципов в сфере налогообложения, установленных Конституцией РФ, Кодексом, Законом РФ "Об основах налоговой системы в Российской Федерации".

В соответствии со ст.57 Конституции РФ каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Аналогичный принцип закреплен в п.1 ст.3 Кодекса.

Налоги, которые могут быть установлены в Российской Федерации, подразделяются на федеральные, региональные и местные (ст. 19-21 Закона РФ "Об основах налоговой системы в Российской Федерации", ст.12-15 Кодекса).

Федеральные налоги и сборы устанавливаются, изменяются или отменяются только Кодексом (п.5 ст.3 Кодекса). В соответствии со ст.17 Кодекса налог считается установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики и элементы налогообложения - объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка, порядок исчисления налога, порядок и сроки уплаты налога. Таким образом, любой федеральный налог может считаться установленным на законном основании лишь в том случае, если в Кодексе прописаны все основные элементы налогообложения по этому налогу. К сожалению, при разработке и принятии глав части второй Кодекса об отдельных федеральных налогах данное правило соблюдается далеко не всегда. В частности, по налогу на игорный бизнес субъекты Федерации получили право устанавливать "конкретные единые размеры ставок налога для всех игорных заведений", находящихся на их территориях, а по налогу на лотерейную деятельность - "конкретные размеры налоговых ставок на региональные лотереи", порядок и сроки уплаты этих налогов. Более того, определение конкретных размеров ставок налога на лотерейную деятельность применительно к муниципальным лотереям вообще отнесено к ведению представительных органов местного самоуправления.

# 1. Понятие участников налогового процесса

Участниками налогового процесса являются:

налоговые органы как субъекты, наделенные властными полномочиями;

налогоплательщики, плательщики сборов и налоговые агенты как лица, несущие обязанность по правильному исчислению, уплате и удержанию налогов. В настоящей главе эта категория участников будет называться обобщающим понятием - "налогоплательщики";

иные участники, к которым относятся так называемые "процессуальные лица": эксперт, специалист, переводчик и др.

Суд не будет рассматриваться как участник налогового процесса, поскольку налоговый процесс носит внесудебный характер. Заявления и иски налоговых органов и налогоплательщиков, поданные в суды общей юрисдикции и арбитражные суды, рассматриваются в рамках гражданского и арбитражного процесса соответственно.

Указанные участники налогового процесса будут рассмотрены с позиции их процессуального статуса. Будут обозначены их процессуальные, а не материально-правовые права, обязанности и ответственность. Отдельно будет рассмотрен вопрос о статусе органов внутренних дел в налоговом процессе.

# 2. Налоговые органы

Правовой статус налоговых органов определяется НК РФ и Законом РФ от 21.03.1991 г. № 943-1 "О налоговых органах Российской Федерации" (далее - Закон "О налоговых органах").

Статья 6 Закона "О налоговых органах" закрепляет задачи налоговых органов. К ним относятся:

контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах;

контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в бюджетную систему Российской Федерации налогов и сборов, а также других обязательных платежей в случаях, предусмотренных законодательством;

контроль за производством и оборотом этилового спирта, спиртосодержащей,

алкогольной и табачной продукции;

валютный контроль.

С целью выполнения поставленных перед ними задач налоговые органы наделены рядом процессуальных прав. Права, закрепленные в ст.31 НК РФ, можно условно разделить на группы в зависимости от вида производства, в рамках которого они реализуются.

В исполнительном производстве налоговый орган вправе приостанавливать операции по счетам налогоплательщика и налагать арест на имущество налогоплательщика. Приостановление операций и арест имущества - это способы обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов. Для осуществления налогового контроля налоговые органы имеют право:

проводить налоговые проверки;

производить выемку документов;

вызывать на основании письменного уведомления в налоговые органы налогоплательщиков для дачи пояснений;

осматривать помещения налогоплательщика, используемые для извлечения

прибыли;

проводить инвентаризацию;

привлекать специалистов, экспертов и переводчиков;

вызывать свидетелей;

получать доступ к информации, составляющей банковскую тайну.

Обязанности налоговых органов также соответствуют поставленным перед ними задачам. В ст.32 НК РФ закреплена основная обязанность налоговых органов: контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах. Однако налоговые органы не вправе пользоваться любыми методами для выполнения их главной задачи и обязанности: соблюдать законодательство о налогах и сборах, которое определяет границы осуществляемого ими контроля.

Основные процессуальные обязанности налоговых органов можно также условно разделить по виду производства. Обязанность вести учет организаций и физических лиц является основой регистрационного производства. При постановке на учет налоговые органы обязаны сообщать сведения о реквизитах счетов Федерального казначейства. В исполнительном производстве налоговые органы обязаны производить возврат излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налогов, пеней и штрафов. При осуществлении налогового контроля, в частности налоговой проверки, налоговые органы направляют налогоплательщику копии акта налоговой проверки и решения налогового органа. Закрепление этой обязанности в общей части НК РФ призвано в большей степени гарантировать права налогоплательщика.

Перечень прав и обязанностей налоговых органов, в том числе процессуальных, не является исчерпывающим. Однако налоговые органы осуществляют права, предусмотренные НК РФ, и несут обязанности, установленные НК РФ и иными федеральными законами. Следовательно, круг прав и обязанностей является ограниченным.

В соответствии со ст.35 НК РФ налоговые органы несут ответственность за убытки, причиненные налогоплательщику вследствие своих неправомерных действий (решений), за счет средств федерального бюджета. Такими неправомерными действиями при осуществлении налогового процесса может быть, например, принятие незаконного решения о привлечении налогоплательщика к ответственности, о приостановлении операций по счету налогоплательщика.

Для наступления ответственности необходимо наличие состава правонарушения, включающего: наступление вреда, незаконность действий причинителя вреда, причинную связь между этими элементами и вину причинителя вреда. При этом объем возмещения должен быть полным, т.е. истцу возмещаются как реальный ущерб, так и упущенная выгода (Постановление ФАС ДО от 17.09.2002 г. № Ф03-А51/02-1/1846).

# 3. Налогоплательщики

Права налогоплательщиков закреплены в ст.21 НК РФ. Перечень не является исчерпывающим, но налогоплательщики пользуются правами, предоставленными им законодательством о налогах и сборах. Права налогоплательщиков обеспечиваются обязанностями налоговых органов, поэтому их формулировки зачастую корреспондируют формулировкам обязанностей налогового органа. Например, налогоплательщик имеет право на своевременный зачет или возврат сумм излишне уплаченных или излишне взысканных налогов, пеней, штрафов. В ходе производства налогового контроля налогоплательщик вправе присутствовать при проведении выездной налоговой проверки, получать копии акта налоговой проверки и решений налоговых органов. Налогоплательщик имеет право обжаловать акты налоговых органов, действия (бездействие) должностных лиц (это право является основополагающим для производства по обжалованию актов и действий (бездействия) налоговых органов).

Обязанность платить законно установленные налоги является конституционной обязанностью налогоплательщика (ст.57 Конституции РФ). К процессуальным обязанностям налогоплательщика относятся:

постановка на учет;

представление налоговых деклараций (что является основой проведения камеральной налоговой проверки);

представление документов в случаях и порядке, установленным НК РФ (истребование документов у лиц, располагающих документами и информацией, согласно ст.93.1 является формой налогового контроля);

выполнение законных требований налогового органа об устранении выявленных нарушений.

НК РФ устанавливает ответственность за нарушение налогоплательщиком его процессуальных обязанностей: нарушение срока (ст.116) или уклонение от постановки на учет (ст.117), нарушение порядка регистрации игорного бизнеса (ст.129.2), непредставление декларации (ст.119). Подробно эти составы правонарушений будут рассмотрены в главах "Регистрационное производство" и "Исполнительное производство". Права налогоплательщиков, установленные в НК РФ, должны обеспечиваться и защищаться. Отношения, складывающиеся в ходе реализации материальных норм налогового права, носят характер публично-правовых, или властеподчинения. Это объясняется фискальной функцией налога, закрепленной в ст.8 НК РФ: налоги собираются в целях финансового обеспечения деятельности государства и муниципальных образований. Налоговый орган - это субъект, наделенный властными полномочиями в целях реализации функций по контролю за исчислением и уплатой налогов. Налогоплательщик является лицом, несущим обязанность по правильному исчислению и уплате налогов. Следовательно, налоговый орган как властный субъект может злоупотреблять своими правами и не исполнять обязанности, желая собрать как можно больше сумм налогов.

Права налогоплательщиков установлены материальными нормами права, но порядок их защиты относится к предмету процессуального права. В ст.22 НК РФ налогоплательщикам гарантируется административная и судебная защита. Налоговый процесс носит внесудебный характер: НК РФ регламентирует порядок обжалования актов налогового органа, действия и бездействие должностных лиц в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу.

Если лицо исполняет свои обязанности, предусмотренные материальными нормами, то в охранительных нормах нет необходимости. Если же состоялось какое-либо правонарушение, или есть основания полагать, что оно может состояться, то необходимо восстановить существовавшее положение. Иными словами, охранительный механизм установлен процессуальными нормами.

Таким образом, защита прав налогоплательщиков в рамках налогового процессуального права осуществляется следующими способами:

путем предоставления возможности реализовывать заложенные правила поведения в нормах материального права;

путем предоставления возможности налогоплательщику своими активными действиями осуществлять защиту своих прав, в частности путем подачи жалобы;

путем регламентации прав налогоплательщиков при осуществлении отдельных производств.

# 4. Иные участники налогового процесса

В группу иных участников входят лица, способствующие осуществлению налогового процесса: эксперт, специалист, понятые, свидетель, переводчик.

Глава 14 НК РФ, посвященная налоговому контролю, предусматривает возможность проведения экспертизы и привлечения специалиста. Порядок осуществления данных процессуальных действий регулируется ст. ст.95-96 НК РФ.

Эксперт может быть привлечен в необходимых случаях для участия в проведении конкретных действий по осуществлению налогового контроля, в том числе при проведении выездной налоговой проверки. Следовательно, НК РФ закрепляет право, а не обязанность налогового органа проводить экспертизу (Постановление ФАС ВСО от 22 июня 2004 г. № А74-2741/03-К2-Ф02-2272/04-С1). При этом налоговое законодательство не содержит оснований для обязательного назначения экспертизы и оснований для назначения экспертизы судом по своей инициативе. Указывается лишь, что экспертиза назначается в случае, если для разъяснения возникающих вопросов требуются специальные познания в науке, искусстве, технике или ремесле.

Привлечение эксперта возможно при осуществлении любой формы налогового контроля, в том числе и при проведении камеральной налоговой проверки. При этом п.3 и п.°6 ст.°95 НК РФ устанавливают особый порядок привлечения эксперта при проведении налоговым органом выездной налоговой проверки.

Заключение эксперта служит впоследствии доказательством в суде. Как и любое

другое доказательство, экспертное заключение должно соответствовать ряду требований, чтобы быть принятым. НК РФ не указывает, при каких условиях заключение является допустимым доказательством. Такие условия вырабатываются судебно-арбитражной практикой.

В соответствии с п.1 ст.°95 НК РФ эксперт привлекается на договорной основе.

НК°РФ прямо не указывает, кто является стороной в таком договоре - налоговый орган или какое-либо иное заинтересованное лицо. В Постановлении ФАС СКО от 23 июня 2004г. № Ф08-2724/2004-1056А установлено, что только налоговый орган может заключать договор с организацией, которая проводит экспертизу, а также оплачивать проведение экспертизы. Заключение договора или оплата иным лицом является нарушением.

НК РФ и является основанием для отказа в принятии судом результатов экспертизы как доказательства доводов налогового органа.

Ст.95 НК РФ устанавливает права проверяемого лица и обязанность должностного лица налогового органа ознакомить проверяемое лицо с постановлением о назначении экспертизы и разъяснить его права. Ст.96 НК РФ предусматривает возможность привлечения специалиста для участия в проведении тех или иных конкретных действий, неразрывно связанных с налоговым контролем и вызванных необходимостью. Привлечение специалиста допускается лишь в той мере, в какой недостаточно собственных навыков, знаний, умений должностных лиц, осуществляющих налоговый контроль. При этом специалистом может быть как физическое лицо, так и организация, которая силами своих работников выполняет функции специалиста. Специалист должен быть не заинтересован в исходе дела.

Специалист, равно как и эксперт, - это лицо, обладающее специальными знаниями и навыками. Отличие специалиста от эксперта заключается в том, что специалист не составляет заключение. Экспертное заключение формирует доказательственную базу. Специалист, в отличие от эксперта, исследований не проводит, заключений не дает, а лишь содействует проведению налогового контроля.

Переводчик - это специалист, обладающий специальными языковыми знаниями и умениями. В соответствии со ст.97 НК РФ переводчик приглашается на договорной основе для участия в осуществлении налогового контроля. При этом переводчик должен быть не заинтересован в исходе дела и владеть языком, знание которого необходимо для перевода (или понимать знаки слепого или глухого лица).

Эксперт, специалист и переводчик несут ответственность в соответствии со ст.129 НК РФ. За отказ от участия в проведении налоговой проверки указанные лица должны уплатить штраф в размере 500 рублей. При этом эксперт вправе отказаться от дачи заключения, если предоставленные ему материалы являются недостаточными или если он не обладает необходимыми знаниями для проведения экспертизы. Если эксперт даст заведомо ложное заключение или переводчик предоставит заведомо ложный перевод, ответственность будет в виде штрафа в размере 1000 рублей.

Эксперт, специалист и переводчик составляют одну группу процессуальных лиц: они обладают специальными знаниями и навыками. Их задача - содействовать осуществлению налогового процесса, в частности, налогового контроля. Участие понятых - это одна из гарантий прав лица, в отношении которого производится то или иное процессуальное действие. НК РФ устанавливает необходимость вызова понятых при осуществлении двух форм налогового контроля: осмотра (п.3 ст.92 НК РФ) и выемки (п.°3°ст.°94°НК°РФ). Также согласно п.7 ст.77 НК РФ присутствие понятых обязательно при аресте имущества налогоплательщика-организации. Целью присутствия понятых является недопущение произвола налоговых органов как субъектов, наделенных властными полномочиями. Понятые подтверждают соответствие зафиксированных в протоколе данных тому, что было на самом деле произведено должностными лицами налоговых органов в их присутствии. Вызов понятых является не правом, а обязанностью налогового органа.

Согласно п.2 ст.98 НК РФ понятые вызываются в количестве не менее двух человек. В качестве понятых могут быть вызваны любые не заинтересованные в исходе дела физические лица, за исключением должностных лиц налоговых органов.

В соответствии с п.1 ст.90 НК РФ в качестве свидетеля для дачи показаний может быть вызвано любое физическое лицо, которому могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля. При этом показания свидетеля обязательно должны быть оформлены протоколом, чтобы они отвечали признакам достоверности. Только оформленные в соответствии с общими требованиями к протоколу, установленными ст.99 НК РФ, протоколы допроса свидетелей являются над-

лежащими доказательствами по делу.

В качестве свидетелей не могут допрашиваться:

лица, которые не способны правильно воспринимать обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля (малолетний возраст, физические или психические недостатки);

лица, которые получили информацию, относящуюся к профессиональной тайне этих лиц (например, адвокат, аудитор).

Перед получением показаний должностное лицо налогового органа предупреждает свидетеля об ответственности за отказ или уклонение от дачи показаний либо за дачу заведомо ложных показаний. Об этом делается отметка в протоколе, которая удостоверяется подписью свидетеля. Ответственность установлена ст.128 НК РФ и предусматривает штраф в размере 1000 рублей за неявку либо уклонение от явки без уважительных причин и штраф в размере до 3000 рублей за неправомерный отказ свидетеля от дачи показаний либо за дачу заведомо ложных показаний.

# 5. Участие органов внутренних дел в налоговом процессе

Органы внутренних дел обязаны оказывать практическую помощь работникам налоговых органов при исполнении ими служебных обязанностей. Также указанные органы должны обеспечить принятие предусмотренных мер по привлечению к ответственности лиц, насильственным образом препятствующих выполнению работниками налоговых органов своих должностных функций (ст.5 Закона РФ от 21 марта 1991 г. № 943-1 "О налоговых органах Российской Федерации").

Согласно п.1 ст.36 НК РФ органы внутренних дел участвуют вместе с налоговыми органами в проводимых ими выездных налоговых проверках только при наличии запроса налогового органа. Следовательно, органы внутренних дел не могут самостоятельно инициировать и проводить какие-либо мероприятия налогового контроля, в том числе и выездные налоговые проверки. Они не наделены правами и обязанностями в налоговом процессе, а лишь способствуют проведению налогового контроля.

Однако органы внутренних дел могут обмениваться информацией с налоговыми и таможенными органами, органами государственных внебюджетных фондов об имеющихся у них материалах о нарушениях законодательства о налогах и сборах, о налоговых преступлениях и др. Более того, органы внутренних дел могут косвенно участвовать в различных производствах налогового процесса, что находит отражение в судебной практике.

Налоговый орган не может ссылаться на результаты экспертизы, проводимой органами внутренних дел, однако ее заключение может служить поводом для проведения налоговыми органами собственных мероприятий (Постановление ФАС СЗО от 11 августа 2006 г. № А56-37939/2005, Постановление ФАС СЗО от 6 октября 2006 г. № А132733/2006-19).

Свидетельские показания, полученные в рамках оперативно-розыскной деятельности органами внутренних дел, не будут служить доказательством в налоговом процессе. Налоговый орган не может ссылаться на свидетельские показания, полученные сотрудниками органов внутренних дел. Но на их основе налоговый орган может провести мероприятия налогового контроля, а также опросить данного свидетеля в рамках процедуры, установленной НК РФ.

Таким образом, органы внутренних дел не являются субъектами налогового процесса, однако при определенных обстоятельствах они либо их материалы косвенно участвуют в налоговом процессе.

# Заключение

Под производством следует понимать определяемый характером и спецификой подлежащего защите материального права или охраняемого законом интереса процессуальный порядок возбуждения, рассмотрения и разрешения индивидуально конкретных дел.

Конкретное дело, подлежащее рассмотрению в рамках одного налогового производства, не может быть рассмотрено в рамках другого производства.

Неоднозначно решается вопрос об отнесении исполнительного производства к налоговому процессу, поскольку исполнительное производство в той части, в которой оно регулирует порядок добровольного исполнения налоговой обязанности является, разновидностью материальной процедуры. В части же принудительного исполнения налоговой обязанности и обеспечительного производства - относится к процессуальным процедурам, т.е. является частью налогового процесса.

# Список использованной литературы

1. Брызгалин А.В. Налоги и налоговое право [Текст] / А.В. Брызгалин, Учеб. пособие - М.: 2008.

2. Налоговый процесс / Под ред. А.Н. Козырина. - М.: ЦППИ, 2007. - 154 с.

3. Винницкий Д.В. Налоги и сборы. Понятие. Юридические признаки. Генезис.М., 2007.

4. Витрянский В.В., Субъекты налогового права. М., 2006.

5. Гуреев В.И. Российское налоговое право. М., 2007.