Министерство образования Республики Беларусь

Частное учреждение образования "БИП - институт правоведения"

Кафедра финансового права

**Дипломная работа**

*по дисциплине: "Финансовое право"*

*на тему "Налоговый процесс и его структура"*

Студент-дипломник

юридического факультета

5-й курс, гр. 7 налогово-банковская

специализация

Руководитель

Минск

2006

**План**

Введение 3

Глава 1. Понятие, сущность, система и источники налогового права. 5

Глава 2. Налоговый процесс и процессуальное право. 15

 2.1. Юридический процесс и процессуальное право. 15

 2.2. Налоговый процесс как институт налогового права. 22

Глава 3. Налоговый правотворческий процесс. 28

 3.1. Понятие правотворческого (законодательного) процесса. 28

 3.2. Установление и введение налогов 35

Глава 4. Юрисдикционные налогово-правовые процедуры. 40

 4.1. Налоговый контроль как самостоятельное производство налогового процесса 40

 4.2. Понятие и виды мер налогово-процессуального принуждения. 46

 4.3. Право на обжалование в системе категорий налогового процесса. 53

Заключение. 60

Список использованной литературы. 62

# **Введение.**

Продолжение активного проведения реформ в сфере налогообложе­ния обусловливает ускорение процесса становления и развития науки налогового права. В условиях кардинальных изменений стано­вится очевидной необходимость осмысления базовых теоретических положений и принципов налогового правового регулирования. Совер­шенствование практики правоприменения норм Налогового кодекса РБ вызывает потребность в проведении системного анализа и оценки содержащихся в нем правовых понятий и категорий.

Одним из наиболее развивающихся институтов налогового права является «налоговый процесс». Принятие налогового Кодекса придало развитию этого института принципиально новое правовым со­держание, которое требует определенных теоретических оценок.

Формирование и развитие налогового процесса происходит в условиях радикального изменения экономических отношений и становления принципиально нового налогового законодательства, создающего основы для разра­ботки современных теоретических моделей правовых институтов налогового права.

Важное значение в правовом регулировании налогового процесса играет соблюдение определенного баланса интересов государства по формированию своей финансовой основы, с одной стороны, и интере­сов «обязанных» лиц (налогоплательщиков, банков и др. ) — с другой.

Актуальность данной темы заключается в следующем: целью реализации налогового процесса в конечном счете выступает своевременное и полное поступление налоговых платежей в бюджетную систему Республики Беларусь в результате надлежащего исполнения организациями и физическими лицами своих налоговых обязанностей. Правильное и точное их соблюдение гарантирует в нашей стране построение нормальной и правовой системы уплаты налоговых и иных обязательных платежей.

В процессе работы автором использовались методы систематизации и логического обобщения теоретических источников.

Цель настоящей дипломной работы — это, прежде всего, обос­нование понятийного аппарата института налогового процесса; ис­следование правового характера его основных элементов; определе­ние его принципов.

Следует отметить, что для представленной работы особое значение имели научные разработки М.В. Романовского, Д.В. Винницкого, Б. М. Лазарева, Ю. А. Тихомирова и ряда других авторов, посвятивших свои работы исследованию вопросов административного процесса и юридической процессуальной форм. В представленной дипломной работе про­анализированы труды ведущих ученых в области финансового и нало­гового права, имеющие основополагающее значение для изучения сущ­ности налогового контроля, и, прежде всего работы Горбуновой О.Н., Химичевой Н.И., Иванова В.Н. , Петрова Г.В., Карасевой М.В. и ряда других авторов.

**Глава 1. Понятие, сущность, система и источники налогового права.**

Налоговое право является наиболее бурно развивающейся составной частью системы права Республики Беларусь. Это объясняется спецификой социально-экономических реалий сегодняшней Белоруссии.

Как известно, система права - объективное, обусловленное системой общественных отношений внутреннее строение национального права, заключающееся в разделении единой по своей социальной сущности и назначению в общественной жизни, внутренне согласованной совокупности норм права на определенные части, называемые отраслями права и институтами права. Крупные по объему и сложные по структуре отрасли подразделяются на подотрасли права.

В литературе высказывались суждения о том, что налоговое право является не более чем составной частью в правовом институте государственных доходов отрасли финансового права[7.32]. Позже налоговое право стало определяться как подотрасль финансового права, совокупность норм права, регулирующих финансовые отношения в сфере сборов налогов и иных обязательных платежей, организации системы органов налогового регулирования и налогового контроля на всех уровнях государственной власти и местного самоуправления[8. 1687].

Рядом авторов налоговое право рассматривалось как подотрасль финансового права, представляющая собой совокупность финансово-правовых норм, регулирующих общественные отношения по установлению

и взиманию налогов в бюджетную систему и в предусмотренных случаях -внебюджетные государственные и муниципальные целевые фонды с организаций и физических лиц[9. 279].

При этом налоговое право именуется подотраслью финансового права, входящей в раздел финансового права "Правовое регулирование государственных и муниципальных доходов";

Раскрывается определение налогового права как отрасли законодательства, включающей в себя нормы различных отраслей права (финансового, административного, гражданского, уголовного и др.)

Следует отметить, что каждой структурной единице системы права присущи три сущностные характеристики, позволяющие выделить данную структурную единицу из системы права, а также отличить ее от иной правовой категории (к примеру, отрасли законодательства). Этими сущностными характеристиками являются сфера регулируемых общественных отношений, метод и особый режим правового регулирования, присущие данной структурной единице системы права. Они могут и совпадать (например, метод правового регулирования у различных институтов одной отрасли права), но совокупность всех трех характеристик строго индивидуальна для конкретной структурной единицы системы права. Это не исключает соотношение некоторых из них как общего и частного (например, соотношения между предметом отрасли и сферой общественных отношений, регулируемых нормами института права, относящегося к данной отрасли; соотношения между особым юридическим режимом отрасли и специфичным режимом регулирования правового института данной отрасли).

Наиболее крупные подразделения системы права - отрасли права, имеют только им присущие предмет, метод и специфичный режим правового регулирования (особый юридический режим).

Институт права регулирует определенный комплекс взаимосвязанных между собой однородных отношений и имеет особый режим регулирования, которому свойственны общие положения, принципы, специфические юридические понятия.

Структурная единица системы права (переходная между отраслью и институтом) - подотрасль права, представляет собой цельное по составу и предмету регулирования образование, регламентирующее особую сферу отношений в пределах более широкого комплекса той или иной отрасли, чем институт права.

Таким образом, предмет отрасли права; сфера общественных отношений, регулируемая нормами подотрасли права данной отрасли; сфера общественных отношений, регулируемая институтом права данной отрасли, соотносятся между собой как общее — особенное — частное.

Правовой метод отрасли права (совокупность приемов и способов регламентации общественных отношений, воздействия на человеческое поведение) одинаков для всех структурных единиц системы права (подотраслей и институтов), входящих в данную отрасль права. Между собой эти структурные единицы (подотрасли и институты) одной отрасли права различаются по двум остальным сущностным характеристикам: по сфере регулируемых общественных отношений и свойственному каждому из них особому режиму правового регулирования, который состоит из частичной индивидуальной совокупности черт, присущих особому юридическому режиму данной отрасли права.

Особняком в системе права стоят межотраслевые (комплексные) институты, состоящие из норм различных отраслей права и регулирующие взаимосвязанные родственные отношения (например, институты права собственности, авторского права). Для межотраслевых (комплексных) институтов права, как представляется, характерна сфера регулируемых родственных, взаимосвязанных общественных отношений, расположенных на стыке предметов смежных отраслей права. Кроме того, при формировании метода и правового режима регулирования межотраслевого (комплексного) института происходит "заимствование" элементов метода и особого юридического режима, присущих смежным отраслям права, нормы которых образуют данный межотраслевой институт[8. 1125].

Именно сравнительный анализ метода правового регулирования является индикатором, позволяющим отличить межотраслевой (комплексный) правовой институт от подотрасли или института отрасли права. У всех институтов и подотраслей права, входящих в данную отрасль, метод правового регулирования одинаков и совпадает с методом отрасли. У межотраслевого правового института его метод правового регулирования индивидуален для данного института и не имеет идентичных аналогов в отраслях права.

Наличие метода правового регулирования позволяет отличить любую структурную единицу системы права (в том числе межотраслевой правовой институт) от отрасли законодательства.

Такая правовая категория, как отрасль законодательства, не входит в систему права. Отрасль законодательства не имеет метода правового регулирования, формируется в зависимости от предмета правового регулирования и представляет собой совокупность нормативных актов, регулирующих четко обозначенную сферу общественных отношений[8. 2007-2008].Отсутствие у отрасли законодательства метода правового регулирования (совокупности приемов и способов регламентации общественных отношений, воздействия на человеческое поведение) и позволяет отличить отрасль законодательства от любой структурной единицы системы права (в том числе межотраслевого института права).

**Сферой общественных отношений, регулируемых налоговым правом является система налогообложения и сборов.**

Системой налогообложения и сборов является упорядоченная совокупность общественных отношений по установлению, введению, взиманию налогов и сборов, отношений, возникающих в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Система налогообложения и сборов состоит из пяти видов тесно связанных между собой родственных общественных отношений:

—властных отношений по установлению и введению налогов и сборов;

—отношений по взиманию налогов и сборов;

—отношений, возникающих в процессе налогового контроля;

—отношений, возникающих при обжаловании актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц.

—отношений, возникающих при привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Можно предварительно охарактеризовать налоговое право как совокупность правовых норм, регулирующих общественные отношения в системе налогообложения и сборов.

Из первичного исследования системы налогообложения и сборов следует, что она состоит из пяти групп родственных (но не однородных) общественных отношений; которые (исходя из неоднородности этих отношений) должны регулироваться нормами налогового права, относящимся к различным отраслям права. Так, общественные отношения по установлению и введению налогов и сборов являются властными. Нормы налогового права, регулирующие их, должны относиться к отраслям конституционного, муниципального, финансового, административного права.

Правоотношения по взиманию налогов и сборов имеют преимущественно властный характер, но допускают возможность применения договорных форм (к примеру, предоставление налогоплательщику инвестиционного налогового кредита, заключение соглашения о залоге имущества или поручительстве в обеспечение исполнения обязанности по уплате налога). Поэтому нормы налогового права, регулирующие эти отношения, должны относиться к финансовому, административному и, в меньшей мере, к гражданскому праву.

Отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, должны регулироваться нормами налогового права, относящимися к финансовому и административному праву.

Последние две группы отношений в системе налогообложения и сборов (возникающие при обжаловании актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц; возникающие при привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения) должны регулироваться нормами налогового права, относящимися к отрасли административного права.

Как следует из анализа спектра общественных отношений, входящих в систему налогообложения и сборов, неоднородность общественных отношений в системе налогообложения и сборов делает невозможным использование при регулировании налоговым правом какого-либо одного отраслевого метода, но взаимосвязанность и родственность этих общественных отношений предопределяют формирование метода правового регулирования налогового права как синтез финансово-отраслевого и административно-отраслевого метода (поскольку среди норм налогового права доминируют нормы именно финансового и административного права). Причем преобладает, как представляется, все-таки административно-отраслевая составляющая метода налогового права. Это объясняется большой ролью при регулировании системы налогообложения и сборов подчинения как при государственном отраслевом управлении, здесь экономические методы руководства имеют исключительно факультативное (дополнительное) значение.

На основании проведенных выше исследований можно дать следующее определение налогового права, отражающее его место в системе права.

Налоговое право - межотраслевой (комплексный) правовой институт (состоящий из норм финансового, административного, конституционного, муниципального и гражданского права), регулирующий общественные отношения в системе налогообложения и сборов (представляющей собой упорядоченную совокупность властных отношений по установлению и введению налогов и сборов, отношений по взиманию налогов и сборов, а также отношений, возникающих в процессе налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действия (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения) методом правового регулирования, представляющим собой синтез финансово-отраслевого и административно-отраслевого методов (с преобладанием последнего) посредством функционирования специфичного административно-правового режима в системе налогообложения и сборов; необходимого для упорядочения деятельности системы налогообложения и сборов и ликвидации (случайных или преднамеренных) отклонений ее от нормы; направленного на совершенствование (в случае необходимости) и упорядочение государственного управления в системе налогообложения и сборов.

Рассматривая налоговое право с теоретических позиций, хотелось бы отметить и сформулировать некоторые его особенности, которые присущи только данной подотрасли права.

Как отмечалось выше, с классических правовых позиций для любой отрасли права характерны следующие основные признаки (черты):

* наличие определенного предмета правового регулирования;
* наличие метода правового регулирования;

- наличие кодифицированного акта.

Данные черты являются основополагающими при определении и формировании всех отраслей права; они характерны для всех отраслей права, например, гражданского, уголовного, административного и др.

Можно утверждать, что налоговое право - это подотрасль финансового права, обладающая отраслевыми признаками. При этом, говорить о налоговом праве как о самостоятельной отрасли права не представляется возможным, поскольку его самостоятельное *«существование»* или *«отрыв»* от финансового права как отрасли права невозможно. Процесс установления, введения и взимания налогов и сборов и последующие их распределение, перераспределение и использование неразрывны и не могут действовать самостоятельно, независимо друг от друга. Как уже указывалось выше, в своей совокупности все эти отношения образуют единую систему финансовых отношений, которая является предметом регулирования финансового права.

Здесь необходимо говорить о редком в правовой науке случае, когда, совокупность правовых норм, отвечает всем необходимым требованиям для отнесения их к отрасли права, но по своей сущности, в силу своей специфики и организационной структуре таковой не является, а представляет лишь подотрасль права.

Вместе с тем некоторые ученые считают что в перспективе на базе массива законодательных и подзаконных актов сложится налоговое право как самостоятельная отрасль[10. 335]. В то же время, соглашаясь с авторами в части широкой перспективы развития этой подотрасли финансового права, представляется, что «массив» нормативных актов не является основным критерием отрасли права. Поэтому любое «количественное» развитие налогового законодательства, с учетом изменения его качественных характеристик, скорее всего, приводит, как было указано выше, к подотрасли налогового права.

Нормы налогового права группируются в две части - **общую часть** и **особенную часть:**

Общая часть

Особенная часть

Система институтов, субинститутов и норм общей части

Система институтов, субинститутов и норм особенной части

Общая часть налогового права включает в себя нормы, устанавливающие принципы налогового права, систему и виды налогов и сборов, права и обязанности участников отношений, регулируемых налоговым правом, основания возникновения, изменения и прекращения обязанностей по уплате налогов, порядок ее добровольного и принудительного исполнения, порядок осуществления налоговой отчетности и налогового контроля, а также способы и порядок защиты прав налогоплательщиков.

Таким образом, в общую часть налогового права входят институты, которые содержат в себе положения, «обслуживающие» все или почти все институты особенной части.

Особенная часть налогового права включает в себя нормы, регулирующие порядок взимания отдельных видов налогов. В настоящее время продолжается процесс их кодификации и они включаются во вторую (особенную) часть Налогового кодекса Республики Беларусь.

И общая и особенная часть налогового права, являясь частями системы налогового права, в свою очередь представляют собой системы более низкого порядка, объединяющие обособленные совокупности взаимосвязанных юридических норм, соответственно: институты, субинституты и нормы. Институты налогового права — это взаимосвязанные группы норм, регулирующих небольшие группы видовых родственных отношений. Так, к числу институтов общей части налогового права можно отнести институт налоговой обязанности, институт налогового контроля, институт защиты прав налогоплательщиков и т.д.

Входящие в систему налогового права субинституты в свою очередь являются составными частями (элементами) институтов. Например, институт защиты прав налогоплательщиков, являющийся субинститутом общей части налогового права включает в себя такие субинституты как административная защита прав налогоплательщиков и судебная защита прав налогоплательщиков.

В соответствии со ст.З Налогового Кодекса Республики Беларусь налоговое законодательство Республики Беларусь представляет собой систему принятых на основании и в соответствии с Конституцией Республики Беларусь нормативных правовых актов, которая включает:

—Налоговый Кодекс Республики Беларусь и принятые в соответствии с ним законы, регулирующие вопросы налогообложения: например, Закон Республики Беларусь «О государственной пошлине» от 10.01.92 г.

—декреты, указы и распоряжения Президента Республики Беларусь, содержащие вопросы налогообложения: например, Указ Президента Республики Беларусь №530 «О реструктуризации задолженности хозяйственных обществ по платежам в бюджет» от 4.04.2002 г.

—постановления Правительства Республики Беларусь, регулирующие вопросы налогообложения и принимаемые на основании и во исполнение настоящего Кодекса, принятых в соответствии с ним законов, регулирующих вопросы налогообложения, и актов Президента Республики Беларусь: например, “Положение о взыскании налогов, сборов и других обязательных платежей”, утвержденного постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 20 января 1999 года.

**ГЛАВА 2. Налоговый процесс и процессуальное право.**

**2.1 Юридический процесс и процессуальное право.**

В юридической науке уже сложилось представле­ние о налоговом праве как о самостоятельной под­отрасли финансового права. Наблюдается поступательное и качественное раз­витие всех составляющих налогового права, которому уже присущи свой предмет, метод, принципы и обособ­ленное законодательство.

Преобразование, реформирование и кодифика­ция налогового законодательства, постепенное обо­собление налоговых отношений и усиление специфи­ки налогово-правового метода регулирования неиз­бежно ведут к тому, что эта подотрасль финансового права на современном этапе становится одним из са­мых быстро развивающихся правовых образований.

Появление новых правовых категорий несомненно требует разработки соответствующей теоретической базы, проработки ее понятийного аппарата с целью со­вершенствования правовых норм и применения их на практике. С принятием Налогового кодекса РБ стало воз­можным говорить о налоговом процессе как об инсти­туте налогового права.

Прежде чем перейти к опре­делению категории «налоговый процесс», следует от­метить, что такие понятия, как «процесс», «процессу­альная форма», «юридический процесс», трактуются учеными разных отраслей права неодинаково и едино­го мнения по этому вопросу на данный момент не суще­ствует.

Проблема процес­суальных форм реализации права является одной из центральных и комплексных проблем юриспруденции, имеющей огромное теоретическое и практическое значение для развития традиционно «непроцессуаль­ных» отраслей.

В различных источниках существуют различные подходы к определе­нию юридического процесса и процессуального:

а) юридический процесс — это юрисдикционная и иная охранительная деятельность органов правосудия (деятельность, направленная на разрешение споров о праве и осуществление правового принуждения).

Процессуальное право представляет собой сово­купность правовых норм, регулирующих общественные отношения, которые возникают в процессе осуществле­ния правосудия, в связи с ним или в связи с деятельнос­тью, подготавливающей осуществление правосудия.

б) юридический процесс — это юрисдикционная и иная охранительная деятельность уполномоченных органов государства и других субъектов.

Под процессуальным правом понимается совокуп­ность правовых норм, регулирующих деятельность, на­правленную на разрешение споров о праве и осуще­ствление правового принуждения.

в) юридический процесс — это вся правоприменительная и правотворческая деятельность компетентных органов государства.

Процессуальное право регулирует общественные отношения («организационные» общественные отно­шения), складывающиеся в процессе правотворчества и в процессе правоприменения норм материального права.

г) юридический процесс — это процесс реализации материально-правовых норм, безотносительно к фор­мам такой реализации.

Процессуальное право представляет собой «инст­рукцию» по реализации права материального.

д) юридический процесс — это вся юридическая деятельность государственных органов (правотворчес­кая, правоприменительная, учредительная, конт­рольная, распорядительная).

Соответственно под процессуальным правом пони­мается совокупность правовых норм, регулирующих эту деятельность[11.135]. Остановимся на двух основных подходах к понима­нию юридического процесса, выделяемых юридичес­кой наукой.

Сторонники теории судебного права придерживаются понимания юридического процесса как уголовного и гражданского судопроизводства. По их мнению, идея судебного права выражает не только научную концепцию, но и реально существующее явление правовой науки, само действующее право, «процессуальное право — это судебное право; юридический процесс — судебный процесс, судопроизводство».

Такое понимание процесса и процессуального права как специфической формы судебной деятельно­сти принято называть «узким», традиционным. Традиционным дан­ный подход называют потому, что он отражает взгляды представителей традиционных процессуальных наук на свои отраслевые процессы — гражданский, уголовный, административный — как на юрисдикционную проце­дуру, направленную на разрешение споров о праве и осуществление правового принуждения. Сторонниками «широкого» понимания процесса и процессуального права было предложено иное определение понятия и границ юридического процесса. Данный подход заключается в том, что функции процес­суального права не ограничиваются только регламентацией принуждения и разрешения споров о праве, что помимо гражданского и уголовного процессов в системе так называемых материальных отраслей права имеются многочисленные нормы и институты, на основе которых осуществляется деятельность по применению матери­ально-правовых норм любых отраслей права[36. 124].

Под процессуальной формой следует понимать совокупность процедурных требований, предъявляемых к действиям участников процесса и направленных на достижение определенного мате­риально-правового результата. Другими словами, процессуальная форма представляет собой особую юри­дическую конструкцию, воплощающую принципы наи­более целесообразной процедуры осуществления опредёленных полномочий. Такое определение подходит в одинаковой мере для характеристики процессуаль­ной деятельности всех органов государства, а не толь­ко органов правосудия, применительно к которым тра­диционно использовалась категория «процессуальная форма».

Сторонники широкого понимания юридического процесса выделяют и основные виды юридического процесса:

- учредительный (деятельность уполномоченных государственных органов и должностных лиц по реали­зации материальных норм, устанавливающих их право­мочия по формированию, преобразованию или ликви­дации органов государства);

- правотворческий (деятельность уполномочен­ных органов государства и должностных лиц по созда­нию норм права);

- правоприменительный (деятельность уполномо­ченных органов государства и должностных лиц по раз­решению индивидуальных дел, имеющих юридическое значение; этот вид является доминирующим в системе юридических процессов);

- контрольный (проверка соответствия исполни­мости и соблюдаемости подчиненными субъектами нормативно-правовых предписаний)[12.231].

Специалисты по общей теории права утверждают, что «не всякая урегулированная правом процедура со­вершения юридических действий может быть признана процессом в том специальном юридическом смысле, который исторически сложился и принят в законода­тельстве, на практике, в науке»[13.56].

Концепция общего юри­дического процесса в целом возможна, ибо она, как и любая другая правовая теория, отражает реально су­ществующие явления.

При широком понимании юридического процесса не допускается никакого принижения роли и значения правосудия как специфической формы деятельности государства. Речь идет лишь о том, что правопримени­тельный процесс многообразен и не может быть сведен только к разрешению споров или дел о правонаруше­ниях и только к деятельности суда.

По характеру принимаемых решений юридический процесс может быть правотворческим и правоприменительным.
Результат правотворческого процесса - нормативные правовые акты. Процедуры принятия нормативных актов и степень урегулированности этих процедур процессуальными нормами существенно различаются в зависимости от органа правотворчества: парламент, Президент, министр, областная дума, губернатор области, руководитель предприятия и т. д. Особую значимость имеет законодательный процесс, а потому со стадии законодательной инициативы и до вступления закона в силу он регулируется Конституцией Республики Беларусь, законами (например, Закон " О нормативных правовых актах Республики Беларусь" от 10 января 2000 г).
Результат правоприменительного процесса - принятие индивидуального юридического решения по рассматриваемому делу или вопросу. Процедуры принятия правоприменительных решений многообразны. Они более просты для органов и должностных лиц исполнительно-распорядительной власти (указ Президента РБ о назначении на должность министра, приказ руководителя о приеме работника на работу и т. п.). Наиболее сложны процедуры принятия актов юрисдикционных органов, правоприменительный процесс в которых в зависимости от характера принимаемого решения подразделяется на следующие виды:

1) производство по установлению фактов, имеющих юридическое значение;
 2) процесс рассмотрения споров;
 3) процесс определения мер юридической ответственности.

Юридический процесс и правовая процедура — явления соотносимые, тесно взаимосвязанные, но не идентичные. Понятие юридического процесса шире, ибо в одном случае оно может совпадать с определен­ной комплексной правовой процедурой в целом (мак­ропроцедурой).

Процесс — совокупность самостоятельных отдель­ных правовых процедур и процедур, образующих в со­вокупности производства.

Обратимся к толкованию слов «процедура» и «процесс»: «процедура — официальный порядок дей­ствий, выполнения, обсуждения чего-либо», «процесс — ход, развитие какого-либо явления, последовательная смена состояний в развитии чего-либо"[20.630].

Следует согласиться с мнением, что юридический процесс должен рассматриваться как последовательная смена каких-либо правовых явле­ний, состояний, возникающих в жизни общества и вы­зываемых юридически значимыми действиями, совершаемыми носителями государственной власти, гражданами и юридическими лицами. Само движение, смена юридических явлений в жизни общества происходят в результате действия механизма правового регулиро­вания общественных отношений.

В общей теории права выделяют три основные стадии правового регулирования, а именно: стадию нормативной регламентации поведения людей, т.е. уста­новления норм права, стадию возникновения на основе норм права и при наличии соответствующих юриди­ческих фактов правоотношений и стадию реализации субъективных юридических прав и обязанностей, воз­никших у субъектов правоотношений[21.163].

Таким образом, в ходе правового регулирования государством общественных отношений происходит последовательная смена юридических явлений, т.е. движение их от состояния разработки и принятия пра­вовых норм до состояния упорядоченности на основе этих норм отдельных сторон жизни общества.

Юридический процесс в наиболее широком его по­нимании может быть определен как деятельность (совокупность последовательно совершаемых действий) государства, других субъектов юридических отношений по выработке правовых норм и приведению их в действие в целях урегулирования жиз­ни общества, обеспечения правопорядка.

Однако юридическая деятельность не может отождествляться с юридичес­ким процессом, ибо последний является ее формой (частью), нормативно установленной[22.340].

Представляется, что интересующий нас юриди­ческий процесс характеризуется следующими призна­ками:

1) это сознательная, целенаправленная деятель­ность;

2) она состоит в реализации властных полномочий субъектами публичной власти, которые вза­имодействуют друг с другом и с невластными субъекта­ми;

3) она запрограммирована на достижение опреде­ленного юридического результата, решение индиви­дуально-конкретного дела (принятие закона, решение спора, наказание винов­ного и др.);

4) она документируется: промежуточные и оконча­тельные итоги процессуальной деятельности отража­ются в официальных документах;

5) имеется развернутая детальная регламентация этой деятельности юридическими нормами (процессу­альная форма).

**2.2 Налоговый процесс и налоговое производство**

Соответствующие определения налогового про­цесса уже встречаются в юридической литературе.

Говоря о налоговом процессе в широком смысле слова, следует понимать под этим все процессуальные отношения, связанные с обеспечением права государства на часть имущества налого­плательщика в виде налогового платежа в соответству­ющий бюджет, и в узком, понимая под налоговым процессом только те налогово-процессуальные правоотношения, которые связаны с производством по налоговому правонарушению. Налоговый процесс, в традиционном понимании процесса, включает лишь налого­вую юрисдикцию, которая имеет как общие черты, так и ряд отличий от административной и уголовной юрис­дикции. Налоговый процесс в широком смысле слова реализуется через две функции: правоустановительную и правоохранительную (юрисдикционную).

Правоустановительная функция налогового процесса реализуется через последовательный ряд проце­дур, заключающихся в осуществлении учета налого­плательщиков, контроля за предоставление деклараций и иных документов, отражающих деятельность на­логоплательщика, предоставление информации нало­гоплательщику по его запросу, ведение реестра нало­гоплательщиков и некоторые другие[14.56].

Налоговый (административный) процесс рассматривается как совокупность действий, совершаемых налоговыми органами (должностными лицами) для реали­зации возложенных на них задач и функций. Таким об­разом, налоговый процесс трактуется как госу­дарственно-управленческая деятельность во всем многообразии ее проявлений[15.151].

Другими авторами налоговый процесс определяет­ся как регламентируемая нормами права часть бюджетного процесса, представляющая собой деятельность органов государственной власти, местного самоуправления и участников налоговых отношений по определению концепции формирования, структуры и объема государственных доходов; корректировке действующей системы налогов и сборов; содержания объектов налогообложения; состава налогооблагае­мой базы и размеров налоговых ставок; формирова­нию налогового законодательства; разработке и ис­полнению планов мобилизации налоговых поступле­ний в бюджет и внебюджетные фонды, а также по контролю за их исполнением и соблюдением налогового законодательства[16.204].

Следует согласиться сточкой зрения что налоговый процесс и налоговое производство по своей сущности наиболее сходны соответственно с административным процессом и административным производством, так как правовое регулирование нало­говых отношений является частью общего механизма административно-правового регулирования налогообложения[17.304].

В науке административного права высказывалось несколько точек зрения на понятие административно­го процесса:

1) административного процесса не существует во­обще; 2) административный процесс охватывает весь комплекс мер по реализации компетенции органов го­сударственного управления — от принятия правового акта до наложения взыскания, 3) административный процесс — регламентированная законом деятельность по разрешению споров, возникающих между сторона­ми административного правоотношения, не находя­щимися в отношениях служебного подчинения; а также по применению мер административного принуждения; 4) административный процесс включает в себя только производство по делам об административных проступ­ках; 5) административный процесс — порядок рассмот­рения всех индивидуально-конкретных дел в сфере го­сударственного управления.

Некоторые авторы рассматривают административный процесс как порядок разрешения индивидуально-кон­кретных дел в сфере государственного управления ис­полнительными и распорядительными органами го­сударственной власти, а в предусмотренных законом случаях и другими государственными и общественны­ми органами, как деятельность, в ходе осуществления которой возникают общественные отношения, регу­лируемые нормами административно-процессуально­го права.

Число сторонников широкого понимания административного процесса значительно. Существует точка зрения что реально административно-правовые отношения все­гда воспринимаются только как процессуальные.

Сторонники понимания процесса только как юрисдикционной деятельности всякую иную урегу­лированную правом систему действий называют про­цедурой. Представители концепции широкого понимания процесса отождествляют процесс и процедуру. Возникает вопрос, как соотносятся эти понятия.

Одни авторы считают, что в результате закрепления или установления процедур правовыми нормами они становятся юридическим явлением и превращаются в процессуальный элемент правопоряд­ка. Сама система действий, реально совершаемых в соответствии с процедурой теми или иными граждана­ми, организациями, органами и должностными лицами, и система правоотношений, складывающихся в результате и посредством этих действий, образуют процесс[18.55].

Таким образом, налоговый процесс реализуется через конк­ретные правовые процедуры. Конкретные правовые процедуры подразделяются на макропроцедуры (нормативно установленный об­щий порядок действий) и микропроцедуры (часть макропроцедуры), соотносящиеся между собой как це­лое и его части.

Процесс — совокупность самостоятельных отдель­ных правовых процедур и процедур, образующих в со­вокупности производства.

Обратимся к толкованию слов «процедура» и «процесс»: «процедура — официальный порядок дей­ствий, выполнения, обсуждения чего-либо», «процесс — ход, развитие какого-либо явления, последовательная смена состояний в развитии чего-либо"[20.630].

В общей теории права выделяют три основные стадии правового регулирования, а именно: стадию нормативной регламентации поведения людей, т.е. уста­новления норм права, стадию возникновения на основе норм права и при наличии соответствующих юриди­ческих фактов правоотношений и стадию реализации субъективных юридических прав и обязанностей, воз­никших у субъектов правоотношений[21.163].

Таким образом, в ходе правового регулирования государством общественных отношений происходит последовательная смена юридических явлений, т.е. движение их от состояния разработки и принятия пра­вовых норм до состояния упорядоченности на основе этих норм отдельных сторон жизни общества.

Налоговый процесс в наиболее широком его по­нимании может быть определен как деятельность (совокупность последовательно совершаемых действий) государства, других субъектов юридических отношений по выработке правовых норм и приведению их в действие в целях урегулирования налоговых правоотношений.

Как отмечалось выше, связь финансового права с административным несомненна, однако рассматри­вать понятие налогового процесса невозможно в отры­ве от других структурных частей финансового права, в частности в отрыве от бюджетного права. Представля­ется, что здесь также будет уместна аналогия, ведь особое место бюджетного права обусловлено в конечном итоге центральным местом бюджета в финансовой сис­теме Белоруссии, с которым взаимосвязаны все иные зве­нья финансовой системы.

Следует также обратить внимание на то, что уже давно в юридической науке «прижились» такие понятия, как законодательный и избирательный процессы, бюджетный процесс; и эти процессы ни у кого не ассоциируются со спором о праве, с судопроизводством.

Одним из правовых институтов, входящих в подо­трасль бюджетного права, является бюджетный про­цесс — составная часть бюджетного права.

В финансово-правовой науке под бюджетным про­цессом понимается установленный правовыми норма­ми порядок составления, рассмотрения и утверждения проектов бюджетов и государственных внебюджетных фондов, исполнения этих бюджетов, а также составле­ния, рассмотрения и утверждения отчетов об их испол­нении[23.69].

Из данного понятия следует, что бюджетный про­цесс — это сложный правовой механизм, в котором вы­деляются следующие стадии:

—составление проектов бюджетов и государ­ственных внебюджетных фондов;

—рассмотрение и утверждение проектов бюдже­тов и государственных внебюджетных фондов;

—составления, рассмотрения и утверждения от­четов об исполнении бюджетов и государственных вне­бюджетных фондов.

При этом на всех стадиях бюджетного процесса имеет место государственный финансовый контроль. Характерной особенностью бюджетного процесса является его непрерывность во времени.

С учетом вышеизложенного, рассматривая нало­говое право как самостоятельную подотрасль финан­сового права, представляется возможным дать опреде­ление налогового процесса в следующем виде:

**Налоговый процесс** — вид юридического процесса, представляющий собой нормативно установленную форму упорядочения деятельности субъектов права по установлению, введению, исчислению и уплате налогов и сборов. Контролю за данной деятельностью, обжалованию актов налоговых органов, действий (без­действия) их должностных лиц, а также привлечению к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения.

Как видно из этого определения, налоговый про­цесс разбивается на отдельные составляющие, одним из которых является этап установления и введения на­логов и сборов.

Представляется, что необходимость включения в налоговый процесс этапа установления и введения на­логов и сборов обусловлена тем, что государственное управление налоговыми отношениями имеет свое на­чало именно на стадии установления, изменения или отмены тех или иных налоговых платежей.

Предпосылкой и условием успешного формирова­ния доходной части бюджетов, а, следовательно, и по­крытия государственных расходов, может служить толь­ко одно: принятие государственно-управленческих ре­шений по вопросам установления, изменения или от­мены налогов[24.140].

**Глава 3. Налоговый правотворческий процесс.**

**3.1. Понятие правотворческого (законодательного) процесса.**

Правотворчество как универсальный процесс формирования и развития нормативных правовых актов имеет сложное внутренне строение. Структурообразующими компонентами правотворчества является: субъект правотворчества, регламенты правотворчества целеполагающие на определенные виды правовых актов; предмет правового регулирования; оптимизация формы и содержания правового акта перечисленные компоненты определяют правотворчество как родовое понятие отличное от других слагаемых государственного управления. Правотворчество в зависимости от субъекта и признаков правового акта может быть квалифицировано на несколько видов: законотворчество; подзаконное правотворчество; региональное нормотворчество; прямое непосредственное правотворчество; договорное нормотворчество.

Целью законотворчества является «рождение» Закона как акта высшей юридической силы, призванного регулировать возникшие общественные отношения. Вопросам имеющих важнейшее государственное значение и которые могут быть урегулированы только Законом, относятся решения в области бюджета и налогов.

Нормотворчество как функция и обязанность государства предполагает его соответствующую специализацию. На государственном и региональном уровнях органы представляемой власти составляют перспективные и текущие (годовые) планы рассмотрения и принятия соответствующих Законов.

В организации правотворчества важное место принадлежит информации. На всех стадиях правотворческого процесса, начиная с законодательной инициативы и заканчивая опубликованием текста Закона.

В СМИ, прорабатываются значительный массив разнообразной информации, которую можно дифиринцировать на необходимую: инициаторам законопроекта; инстанциям непосредственно работающим над текстом Закона; парламентариям при рассмотрении и принятии закона; и наконец, необходимый для широких масс чтобы они восприняли вновь «испеченный» Закон не только как формальный результат профессиональной деятельности чиновников и парламентариев, а как объективную необходимость заключения правовых неурегулированных или недостаточно урегулированных общественных отношений.

Для достижения предметной содержательности правового акта при его подготовке используются различного вида информация: о фактическом состоянии регулируемой объектом области общественных отношений; о наличии правовых актов в этой области; об иностранном опыте правового регулирования данной области общественных отношений; о возможных последствиях действия Закона; о наличии научной концепции по данному вопросу; мнения и выводы экспертизы. На каждой из стадий законодательного процесса преобладающим может быть один из перечисленных видов информации.

Главенствующее и специфическое построение Закона в правовом смысле требует особо тщательного его «технологического» оформления. В юридической литературе такая «технология» обозначается понятием законодательная техника, под которой понимается система правил и приемов наиболее рациональной организации и логически последовательного формирования Законов (и подзаконных актов) в соответствии с их сущностью и содержание.

Любой нормативно-правовой акт должен соответствовать следующим требованиям (ст. 9, 23 Закона "О нормативно-правовых актах Республики Беларусь" от 10.01.2006): 1) согласованность нормативного правового акта с другими нормативными правовыми актами; 2) принятие (издание) нормативного правового акта уполномоченным на то государственным органом (должностным лицом) в пределах его компетенции; 3) соответствие нормативного правового акта нормотворческой технике; 4) принятие (издание) нормативного правового акта в порядке и по форме, установленных законодательством Республики Беларусь; 5) соответствовать принципам нормотворческой деятельности (конституционности, научности, приоритета общепризнанных принципов международного права и др.).

В какой-то мере законодательная техника должна быть константной, четко определенной в процедурном отношении. Однако, как и все другие виды интеллектуальной деятельности, она постоянно обогащается не только за счет совершенствования законодательного информирования, но и вследствие заимствования современных информационных технологий. Законодательная практика не может не иметь творческого характера в силу того, что она постоянно ощущает на себе воздействие внешней среды.

Все стадии, принципы, правила и приемы правотворчества направлены на создание эффективного, работающего Закона равнозначно иному открытию в науке. В других источниках содержатся иное понимание правотворчества. Мы под правотворчеством будем понимать процесс создания правовых норм путем принятия нормативных правовых актов.

В любом понимании правотворчества (как деятельность, так и процесса) оно сопряжено с определенной процедурой, т.е. логически и юридически обоснованном порядке действий, обеспечивающих принятие нормативного правового акта. Правотворческую процедуру не следует рассматривать исключительно в формальной ее оболочке, хотя с точки зрения юридической техники это важное обстоятельство, но и как механизм, обеспечивающий разработку и принятие именно тех нормативных правовых актов, потребность в которых для общественного организма наиболее актуальна. Очевидно узаконение однополых браков должно предшествовать правовое регулирование в области благоприятной для данного государства демографического положения.

Правотворческая процедура предопределяет качество и содержание нормативного правового акта как в силу компетентного использования арсенала юридической техники, так, и, например, в связи с определением круга лица, которые участвуют в правотворческом процессе.

Собственно правотворчество - это деятельность по подготовке, обсуждению, утверждению и опубликованию нормативных актов, совершаемая компетентными органами. Как любая процессуальная деятельность правотворчество представляет собой официальный порядок осуществления юридически значимых действий. Соответственно, возникает ряд взаимосвязанных взаимоотношений, например, правоотношения по поводу подготовки и принятия нормативного акта, т.е. соответствующие права и обязанности. Как любая процессуальная деятельность правотворчество возникает лишь при наличии определенного юридического факта. Основанием возникновения правотворческого процесса является принятие официального решения о подготовке проекта нормативного акта. В какой бы форме это решение не выражалось, оно является юридическим актом, который создает права и обязанности. Необходимо ограничить действия, предшествующие правотворческой деятельности от процессуального начала этой деятельности, так как материалы печати, высказывания политических деятелей и научных работников, предложения государственных и общественных организаций о совершенствовании законодательства еще не свидетельствуют о начале правотворческого процесса, т.е. процессуальные отношения не возникают. Подобные предложения являются социально-политическими предпосылками и основаниями правотворческой деятельности. Именно с момента принятия официального решения о подготовке проекта нормативного акта возникает определенное правоотношение, и с этого момента все действия по созданию нормативного акта качественно отличаются от действий, совершавшихся ранее предпосылок.

Несмотря на различные виды и особенности правотворческого процесса можно выделить общие стадии и принципы. Говоря о стадии правотворческого процесса, определим ее как самостоятельный этап процедурных действий по формированию государственной воли, организационно обособленный комплекс тесно связанных между собой действий, которые направлены на создание данного нормативного акта. Стадия правотворческой деятельности всегда выступает этапом процесса по подготовке и приданию официального значения нормативному акту. Определение количества стадий зависит от понимания сущности правотворческого процесса. Некоторые ученые, определяя правотворчество как процедуру официального происхождения проекта нормативного акта в правотворческом органе, выделяют стадии законодательной инициативы, обсуждения законопроекта, его принятие и опубликование. Другие помимо стадии законодательной инициативы выделяют и такие стадии, как «решение компетентного органа о необходимости изучения акта, выработка его проекта, включение в план законопроектных работ и т.п.; разработка проекта нормативного акта и его предварительное обсуждение; рассмотрение проекта нормативного акта в том органе, который уполномочен его принять; принятие нормативного акта; доведение содержания принятого акта до его адресата.

 Представляется, что наиболее удачными является широкое понимание правотворчества, т.е. включение в этот процесс деятельности по подготовке и обсуждению проектов нормативных актов, в которой участвуют другие государственные органы, общественные организации, широкие круги общественности. На основании такого понимания и более развернутой представляется классификация стадий правотворческого процесса в которой авторы выделяют стадии двух основных этапов правотворчества: «Первый - предварительное формирование государственной воли, внешне выражается в составлении проекта нормативного акта. Данная ситуация носит подготовительный характер и состоит из действий, которые непосредственно не порождают правовых норм. Она создает основу для последующих стадий, являясь предпосылкой принятия акта. Здесь можно выделить ряд самостоятельных этапов: принятие решения о разработке проекта акта, подготовка проекта, его обсуждение, согласование и доработка. Второй - официальное возведение государственной воли в норму права, т.е. издание нормативного акта. На этом этапе правотворческого процесса решающее значение имеет деятельность самого правотворческого органа. Сюда относится внесение проекта на обсуждение правотворческого органа, непосредственное обсуждение проекта, принятие нормативного акта и его опубликование». Перечисленные стадии присущи всем видам правотворчества. Наиболее полно они проявляются при издании законов высшими законодательными органами государства. Эта деятельность наиболее полно моделирует правотворческий процесс, и хотелось бы остановиться более подробно на ней с точки зрения стадийности, как одного из видов правотворчества.

Законотворчество и правотворчество являются отнюдь не синонимами. Как разделяют категории «система права» и «система законодательства», так и разделяются понятия правотворчества и законотворчества. Понятие правотворчества мы уже приводили выше, что же стоит понимать под законотворчеством?

Законотворчество - это вид государственной деятельности, посредством которого воля определенной, более или менее многочисленной, группы людей возводится в ранг закона и выражается в норме права в конкретном источнике права.

В отличие от правотворчества, целью законотворчества является создание закона (законодательного акта).

Законотворчество - стержень правотворчества, его важнейшая составляющая часть, поэтому законотворчеству присущи свойства общие для всех разновидностей правотворчества.

Если правотворчество - это деятельность по подготовке, обсуждению, утверждению и опубликованию нормативных актов, совершаемая компетентными органами, то законотворчество деятельность по подготовке, обсуждению, утверждению и опубликованию законодательных актов.

Законотворческий процесс представляет особый вид деятельности, носящий сугубо интеллектуальный характер, сложный по своему содержанию, осуществляемый в присущих ему формах с использованием специального юридического «инструментария» (методов), регламентированный несколькими видами правил, определяющих порядок подготовки, обсуждения и принятия законопроекта. Сущность законодательного процесса составляет, как отмечалось, формирование государственной воли, выступающей содержанием правовых норм.

**3.2.** **Установление и введение налогов.**

Фактическому взиманию с налогоплательщика любого налогового платежа обязательно предшествуют две последовательные и взаимосвязанные законодательные процедуры, посредством которых обуславливается сама юридическая возможность обложения лица налогом. К сожалению, данный аспект не нашел своего отражения и исследования практически ни в одном учебном пособии о налогах. Однако роль процедур установления и введения налога нельзя недооценивать.

**Установление налога -** первичное нормотворческоедействие, принятие нормативного акта, посредством которого конкретный налоговый платеж определяется как таковой и находит свое место в действующей налоговой системе государства. Это своего рода законодательное провозглашение, юридическое "создание" налога как обязательного платежа. Установление налога непосредственно предусматривает возможность введения налога на соответствующей территории в рамках всей страны или только региона.

**Введение налога** - вторичное нормотворческое действие, принятие соответствующего нормативного акта, подробно регламентирующего условия, порядок и процедуру фактического взимания того или иного налога в бюджет. При введении налога должны быть определены существенные элементы налоговых обязательств (например, Закон РБ "О Введении в действие общей части налогового кодекса Республики Беларусь" от 4 января 2003г.).

Иными словами, для того чтобы конкретный налоговый платеж мог быть фактически внесен налогоплательщиком или взыскан с него, сначала его нужно установить (т.е. предусмотреть возможность его взимания), а уже затем ввести, т.е. определить как он будет взиматься и определить существенные элементы налогового обязательства.

Установление и введение налога порождает обязанность его уплаты. Взимание налога производится вне желания и согласия налогоплательщика. В случае уклонения от уплаты налога включается механизм жесткого принуждения: налог взимается в принудительном порядке либо через суд, либо  путем односторонних действий налогового органа. При этом налогоплательщик может быть привлечен к административной, а в особых случаях и к уголовной ответственности.

Количество введенных и установленных налогов, как правило, не совпадает, но в любом случае число введенных налогов не может превышать число установленных налогов, так как неустановленные налоги не могут быть введены.

Право устанавливать государственные налоги и другие платежи, входящие в налоговую систему Республики Беларусь, - компетенция Парламента и Президента Республики Беларусь, установление местных налогов и сборов является правом местных органов представительной власти.

Порядок установления, введения, изменения и прекращения действия республиканских налогов, сборов (пошлин) регулируется ст. 11 НК РБ. Установление, введение, изменение и прекращение действия республиканских налогов, сборов (пошлин) осуществляются принятием закона о внесении изменений и дополнений в НК РБ либо Президентом Республики Беларусь.

Законы об установлении, введении новых, помимо предусмотренных НК РБ, или прекращении действия введенных республиканских налогов, сборов (пошлин), а также о внесении изменений в действующие республиканские налоги, сборы (пошлины) в части определения плательщиков, налоговых ставок, налоговой базы, налоговых льгот, порядка исчисления, порядка и сроков уплаты принимаются при утверждении бюджета Республики Беларусь на очередной финансовый (бюджетный) год и вступают в силу не ранее 1 января года, следующего за годом его принятия. В исключительных случаях указанные законы могут приниматься при уточнении бюджета Республики Беларусь на текущий финансовый (бюджетный) год и (или) иметь иной срок вступления в силу, но не ранее дня их опубликования или доведения до всеобщего сведения иным предусмотренным законом способом.

Порядок установления, введения, изменения и прекращения действия местных налогов и сборов регулируется ст. 12 НК РБ. Местный Совет депутатов вправе установить, ввести в действие или не устанавливать, не вводить либо прекратить действие ранее введенного им любого из местных налогов и сборов.

Нормативные правовые акты (решения) об установлении, введении и прекращении действия местных налогов и сборов, а также о внесении изменений в действующие местные налоги и сборы в части определения налоговых ставок, налоговых льгот, порядка исчисления, порядка и сроков уплаты принимаются при утверждении соответствующего местного бюджета на очередной финансовый (бюджетный) год и вступают в силу не ранее 1 января года, следующего за годом его принятия. В исключительных случаях указанные нормативные правовые акты (решения) могут приниматься при уточнении соответствующего местного бюджета на текущий финансовый (бюджетный) год и (или) иметь иной срок вступления в силу, но не ранее дня их опубликования или доведения до всеобщего сведения иным предусмотренным законом способом.

Решения об установлении, введении, изменении и прекращении действия местных налогов и сборов публикуются или доводятся до всеобщего сведения иным предусмотренным законом способом, вступают в силу после их официального опубликования и направляются установившими их местными Советами депутатов в финансовые и налоговые органы соответствующей административно-территориальной единицы в десятидневный срок с даты их принятия.

Налог считается установленным в том случае, если соблюдена необходимая правовая процедура его узаконения, а также определены налогоплательщики и обязательные элементы налогообложения, а именно:    1) объект налогообложения; 2) предмет налогообложения 3) единица обложения; 4) налоговая база; 5) налоговая ставка; 6) порядок и сроки уплаты налога; 6) субъект налогообложения

В необходимых случаях при установлении налога в акте законодательства о налогах и сборах могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком.

Объект налогообложения — предмет, подлежащий обложению (доход, имущество, продукция). Иногда название налога обусловлено объектом, например прибыль, добавленная стоимость. На объект налога должен обязательно указывать закон. В противном случае или при нечетком определении объекта у налогоплательщика не возникает обязанности уплачивать налог.

Предмет налогообложения представляет собой события, вещи и явления материального мира, которые обуславливают и предопределяют объект налогообложения (квартира, земельный участок, экономический эффект (выгода), товар, деньги). Сам по себе предмет налогообложения не порождает налоговых последствий, в то время как определенное юридическое состояние субъекта по отношению к нему есть основание для возникновения соответствующих налоговых обязательств.

Единица обложения - единица измерения объекта. Так, по земельному налогу единицей является гектар, в ряде случаев единицей является денежная единица, т.е. белорусский рубль.

Налоговая база представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристику объекта налогообложения и служит для того, чтобы количественно выразить предмет налогообложения.

Налоговая ставка представляет собой величину налога на единицу обложения. В зависимости от построения налогов, различают твердые и долевые ставки. Твердые ставки устанавливают в абсолютной сумме на единицу объекта. Например, по земельному налогу она выражается в рублях на один гектар земли. Долевые ставки выражаются в определенных долях к объекту налогообложения.

 Порядок исчисления уплаты налога обязанность исчислить сумму налога, которая возлагается на самого налогоплательщика, лицо, выплачивающего доход, налоговый орган. В Беларуси применяются все три перечисленных порядка. Так, по налогу на прибыль, НДС, акцизам предприятие самостоятельно исчисляет налоги исходя из данных бухгалтерской документации. Земельный налог физические лица уплачивают по извещениям налоговых органов. Подоходный налог граждан исчисляется бухгалтериями предприятий.

 К субъекту налогообложения относится налогопла­тельщик. Под налогоплательщиками понимают­ся организации и физические лица, на которых в соответствии с налоговым законодательством возложена обязанность уплачивать налоги. С понятием "субъект налогообложения" тесно связано понятие "носитель налога" - лицо, которое несет тяжесть налогообложения в итоге. Налог уплачивается за счет собственных средств субъекта налогообложения.

Важную роль в налоговом праве играют экономические связи налогоплательщика с государством, строящиеся на основе принципа постоянного местопребывания (резидентства). Налогоплательщиков подразделяют на резидентов (имеющих постоянное местопребывание в определенном государстве) и нерезидентов (не имеющих в нем постоянного местопребывания). У резидентов налогообложению подлежат доходы, полученные как на территории данного государства, так и вне его (полная налоговая обязанность), у нерезидентов - только доходы, полученные из источников в данном государстве (ограниченная налоговая обязанность).
Для юридических лиц существенное влияние на порядок и размеры налогообложения имеют организационно-правововая форма предприятия, форма собственности, численность работающих на предприятии, а также вид хозяйственной деятельности.

**Глава 4. Юрисдикционные налогово-правовые процедуры.**

**4.1.** **Налоговый контроль как самостоятельное производство налогового процесса.**

Мнения ученых о пределах и содержании произ­водства по делам о налоговых правонарушениях расхо­дятся.

Первая точка зрения сводится к идентификации производства по налоговому правонарушению с про­изводством налогового контроля.

Так, на примере выездной налоговой проверки вы­деляют следующие стадии производства по делам о налоговых правонарушениях: 1) сбор информации и материалов о налоговом правонарушении; 2) рассмот­рение дела и вынесение решения; 3) пересмотр реше­ния (оставление решения в силе); 4) исполнение окон­чательного решения[27.132].

Причем стадия возбуждения дела начинается с принятия решения руководителем (его заместителем) налогового органа о назначении налоговой проверки налогоплательщика, изучения порядка расчета и вне­сения налоговых платежей налогоплательщиком в бюд­жет, выявления факта налогового нарушения, осуще­ствления и процессуального закрепления действий по сбору фактических обстоятельств, оформления ре­зультатов выездной налоговой проверки и представле­ния материалов налоговой проверки руководителю налогового органа для рассмотрения[28.248].

Отмечу определенное противоречие в таком подходе выделения стадий. В стадию «возбуждение дела в ходе проверки» не может входить такое процес­суальное действие, как «принятие решения руково­дителем (его заместителем) налогового органа о на­значении налоговой проверки налогоплательщика», поскольку оно предшествует этой самой проверке. Так же ошибочно включать в данную стадию «изуче­ние порядка расчета и внесения налоговых платежей налогоплательщиком в бюджет», поскольку оно представляет собой содержательную часть производства по налоговому контролю, и само по себе не означает автоматическое выявление признаков налоговых пра­вонарушений.

Существует позиция, согласно которой производ­ство по делам о налоговых правонарушениях, преду­смотренных НК РБ, является специфической формой налогового контроля. Здесь подчеркивается взаимо­связь между такой формой налогового контроля, как выездная налоговая проверка, в рамках которой про­ходит распознание и доказывание обстоятельств нало­гового правонарушения, и другой формой в виде реа­гирования на ее результаты за счет принятия решения о применении финансовых санкций.

Решение данного вопроса во многом определяет отличие производства по налоговым правонарушени­ям от административного производства, налогового контроля от административного расследования как стадии административного производства.

Как указывалось ранее, такой стадии адми­нистративного производства как, обнаружение и воз­буждение дела должностным лицом, определяющее начало действий, направленных на сбор доказа­тельств, подтверждающих совершение администра­тивного проступка, в налоговом процессе практичес­ки нет. Контрольно-проверочные мероприятия носят в основной своей массе плановый характер безотноси­тельно к фактам и сигналам извне, указывающим на наличие налогового правонарушения, что определяет основное различие между ними.

Соответственно, рассматривая административ­ное производство как определенный порядок после­довательных и взаимообусловленных действий, нельзя говорить о производстве налогового контроля как о форме административного расследования, по­скольку повод к началу административного расследо­вания изначально отсутствует. Для получения соот­ветствующего сигнала или информации по такому трудно выявляемому виду правонарушения, как нало­говое, необходимо провести проверку и произвести распознание признаков правонарушений, получить хотя бы минимальный объем соответствующей ин­формации о правонарушении.

Этимологический корень расследования — «след» предполагает именно наличие признаков, следов, указывающих на правонарушения. В этом случае действия уполномоченного органа по воз­буждению и расследованию конкретного дела будут носить правоохранительный характер, в то время как действия по производству налогового контроля из­начально носят характер регулятивный. В литерату­ре отмечается, что начало административного рас­следования — процесс возбуждения дела — является психологическим, волевым актом, не оформляемым в процессуальную форму. От­дельное производство налогового контроля является той основой, которая позволяет обоснованно возбу­дить соответствующее дело о налоговом правонару­шении и юридически-формализованно оформить психологически волевой акт возбуждения производ­ства по налоговому правонарушению составлением акта налоговой проверки. То есть акт налоговой про­верки в данном случае и будет являться поводом для начала административного расследования.

В продолжение рассматриваемого вопроса следу­ет обратить внимание и на различие в процессуальном порядке оформления административного расследова­ния и производства по налоговому контролю.

Так, при производстве налогового контроля долж­ностное лицо должно составить акт о проведенной про­верке (п. 1 ст. 78 НК РБ), даже если в нем не будет содержаться выявленных нарушений, что во многом подчеркивает специфику налогового контроля как про­цессуального действия. Протокол об административ­ном правонарушении (ст. 234 КоАП РБ) как документ, фик­сирующий окончание расследования, в данной ситуа­ции составляться вообще не будет ввиду отсутствия вы­явленных правонарушений.

Немаловажным моментом, характеризующим сущность производства по налоговому контролю, явля­ются односторонние активные действия уполномочен­ного органа по проверке и выявлению нарушений, где праву налогового органа противостоит обязанность контролируемых субъектов, в частности предоставлять соответствующие объекты для проверок, давать пока­зания и т.д. и т.п. На данной стадии гарантии прав нало­гоплательщика обеспечиваются строгой процессуаль­ной формой проводимого налогового контроля, осно­ванной на законе, где участники налоговых отношений состоят не в подчинении налогоплательщиков налого­вым органам (субординация), а в подчинении обоих сторон закону, что обеспечивается действием кон­ституционного принципа равенства всех перед зако­ном.

Исходя из изложенного, можно сделать вывод о том, что налоговый контроль отличается от админист­ративного расследования как правовой природой, так и объемом совершаемых действий. Налоговый конт­роль можно разделить на две условные части, не имею­щие отдельной процессуальной формы: 1) контрольно-проверочные действия и распознание правонаруше­ний; 2) сбор информации и получение доказательств с последующим процессуальным закреплением выяв­ленных налоговых правонарушений.

Таким образом, нельзя согласиться в полной мере с мнением о том, что налоговый контроль представляет по своей сути «налоговое расследование», поскольку оно составляет лишь его вторую часть и зависит от ре­зультатов первой части производства собственно конт­роля.

Можно не согласиться с мнением об отсутствии в На­логовом кодексе соответствующего набора и процес­суального порядка применения налоговых провероч­ных действий (истребование документов, их выемка, экспертиза). Анализ ст.ст. 70-77 НК РБ позволяет определить пределы и рамки осуществления действий в рамках налогового контроля, в частности, истребование документов осу­ществляется в рамках камеральной и выездной налого­вой проверки (ст. 70, 71 НК РБ), выемка документов и предметов — при осуществлении только выездной на­логовой проверки и на основании мотивированного постановления должностного лица, осуществляющего выездную налоговую проверку (ст. 76 НК РБ), и т.д. Ус­тановление конкретных сроков проведения выездной налоговой проверки (ст. 71) обеспечивает временную определен­ность действий должностных лиц в рамках налогового контроля, что является дополнительной гарантией прав налогоплательщиков.

Подводя итог вышесказанному, хочу отметить, что на­логовый контроль является отдельным производ­ством налогового процесса и представляет собой совокупность контрольно-проверочных действий, осуществляемых в установленной законом процес­суальной форме, направленных на собственно контроль, распознание, расследование и закрепле­ние налоговых правонарушений, результаты кото­рых являются основанием для возбуждения произ­водства по налоговым и административным право­нарушениям.

Таким образом, к характерным отличиям произ­водства налогового контроля от административного расследования или производства по налоговым право­нарушениям можно отнести следующее:

1) По основаниям возникновения производства налогового контроля. Отсутствие повода и стадии возбуждения налогового контроля, связанных с на­личием признаков правонарушений. Производство налогового контроля носит в основном плановый ха­рактер и обусловлено правом налогового органа проводить проверку лишь за определенный период времени.

2) По процессуальному оформлению производ­ства налогового контроля. Акт проверки, как доку­мент, фиксирующий результаты контрольно-прове­рочных действий, составляется в обязательном поряд­ке и независимо от выявленных проверяющими нару­шений.

3) По объему содержания проводимых действий. Включает: 1)контрольно-проверочные действия и рас­познание правонарушений; 2) сбор информации и по­лучение доказательств совершенных правонаруше­ний с последующим процессуальным закреплением выявленных правонарушений.

4) По объему прав организаций на стадии произ­водства налогового контроля. Отсутствие нормативно установленных прав налогоплательщика доказывать в какой-либо процессуальной форме свою невинов­ность при производстве налогового контроля в силу са­мого факта отсутствия на стадии начала и непосред­ственного производства налогового контроля, закреп­ленных в соответствующей процессуальной форме признаков правонарушений. Составляемый в порядке ст. 78 НК РБ акт проверки появляется лишь на заклю­чительной стадии и фиксирует окончание производ­ства по налоговому контролю.

5) Результаты производства налогового контроля, выраженные в акте налоговой проверки, являются ос­нованием и поводом для начала административного расследования и применения всех предусмотренных
КоАП средств и методов по выявлению и закреплению обстоятельств, свидетельствующих об административ­ном правонарушении, а также основанием для произ­водства по делу о налоговом правонарушении.

**4.2.**  **Понятие и виды мер налогово-процессуального принуждения**

Если категории «налоговый процесс» и «налого­вое производство» уже довольно прочно вошли в на­учный обиход, то использование словосочетания «меры налогово-процессуального принуждения» тре­бует дополнительного теоретического обоснования, тем более что соответствующее определение в зако­нодательстве отсутствует. Хотя фактическое наличие таких мер в системе государственного принуждения в сфере налогов и сборов в той или иной степени, при­знается многими авторами. Например, в одной из ра­бот отмечается, что «в подавляющем большинстве случаев процессуальными являются налоговые нормы, определяющие порядок принудительного исполнения налогоплательщиком обязанности по уплате налога, порядок осуществления налоговыми органами нало­гового контроля».

Очевидно, что принуждение в данном случае но­сит односторонний характер, так как исходит от госу­дарства и направлено в отношении налогоплательщи­ка или иных налогообязанных лиц, включая платель­щиков сборов, банки. То, что госу­дарство выступает в налоговых отношениях как сильная сторона, устанавливающая «правила игры» и имею­щая возможность обеспечивать исполнение данных правил путем применения государственного принуж­дения, отмечают и другие авторы[34.120].

Как уже отмечалось, непосредственно принужде­ние от имени государства осуществляется уполномо­ченными органами. В сфере налогообложения в каче­стве таковых выступают органы налогового админист­рирования, включая финансовые, налоговые, тамо­женные органы и органы государственных внебюджет­ных фондов. Не случайно обращается внимание на то, что в интересах экономических задач государства налоговые органы должны обладать широкими полно­мочиями, в частности их необходимо наделить правом защищать их посредством принуждения налогопла­тельщика к полному исполнению им своих обяза­тельств.

Излишне указывать на то, что применение налогово-процессуальных мер принуждения подчинено стро­гой процедуре, предусмотренной законодательством о налогах и сборах. Нарушение соответствующего по­рядка ставит под сомнение законность соответствую­щих действий.

Целью применения мер налогово-процессуально­го принуждения является предупреждение противо­правного и стимулирование должного поведения нало­гообязанных лиц в плане добросовестного исполнения ими своих обязанностей и исключение обстоятельств, препятствующих нормальной деятельности налоговых органов посредством адекватного правового воздей­ствия.

С учетом этого меры налогово-процессуального принуждения определены как особая группа мер государственного правового принуждения в сфере на­логов и сборов, применяемых в строгом соответствии с предусмотренным законом процессуальном порядком в отношении налогообязанных лиц органами налого­вого администрирования, с целью создания условий для выполнения возложенных на них задач, а также обеспечения надлежащего уровня исполнительности и поддержания налоговой дисциплины. Основная осо­бенность указанных мер заключается в том, что в отли­чие от иных мер процессуального принуждения, ис­пользуемых в сфере налогов и сборов, их применение сопровождается дополнительными обременениями или лишениями исключительно организационного и имущественного характера.

В связи с этим возникает необходимость выявить те юридические конструкции, из числа предусмотренных законодательством о налогах и сборах, которые могут быть причислены к мерам налогово-процессуального принуждения, тем более что легальное их определение в качестве таковых отсут­ствует.

Отдельные правоведы с позиций административ­ного права отмечают, что в законодательстве о налогах и сборах предусмотрено применение мер админист­ративного принуждения не только в виде администра­тивной ответственности (налоговые штрафные санк­ции), но также мер административного пресечения (проведение выездных и камеральных налоговых прове­рок), мер процессуального обеспечения (затребова­ние у налогоплательщика письменных объяснений), мер матери­ального обеспечения (залог, поручительство, арест имущества налогоплательщика, пеня как позитивная гипотетическая санкция). При этом отдельным компо­нентом в комплексе административного принуждения обозначены финансовые санкции (взыскание недоим­ки по налогу (сбору), пеня как негативная санкция ре­ального исполнения). Далее указывается, что налого­вые органы проводят также некоторые мероприятия, направленные на профилактику и предупреждение правонарушений в этой сфере. Они дают письменные разъяснения по вопросам применения законодатель­ства о налогах и сборах, доводят до сведения налого­плательщиков соответствующую информацию по их запросам, проводят консультационные семинары. Но поскольку такие меры не являются принудительными и не связаны с конкретным правонарушением, хотя и направлены на предупреждение некоторых наиболее часто встречающихся ошибок налогоплательщиков, вряд ли будет обоснованно относить их к мерам адми­нистративного принуждения[35.205].

Определяющим критерием при оп­ределении состава налогово-процессуальных мер должно служить то, что они заключаются в совершении уполномоченными органами и их должностными лица­ми определенных действий, которые носят принуди­тельный, обременительный характер по отношению к налогообязанных лицам, ограничивают последних в правах и сопровождаются различными для них лишени­ями имущественного характера. В основании приме­нения мер налогово-процессуального принуждения ле­жит факт совершения налогового правонарушения или наличие иных обстоятельств, требующих соответ­ствующего правового реагирования со стороны орга­нов налогового администрирования.

Все меры налогово-процессуального принужде­ния прежде всего подразделяются в зависимости от того, в рамках какого налогового производства пре­дусмотрено их применение. Для этого прежде всего необходимо определиться с составом этих произ­водств. Существует мнение, что, исходя из структуры НК РБ, выделяется пять основных целей налоговых процедур: осуществление учета и информирования; корректировка порядка или результатов исполнения налоговых обязательств налогоплательщиком, налого­вым агентом, плательщиком сбора; принудительное обеспечение исполнения налогового обязательства; осуществление налогового контроля; разрешение налоговых споров. Соответственно на основе целево­го критерия представляется возможным отнести нало­говые процедуры к пяти типам производств: учетному, корректирующему, обеспечительному, контрольному и юрисдикционному (налоговому процессу). Одна­ко в большей степени структуре НК РБ соответствует классификация, в соответствии с которой выделяются: производство по исполнению и обеспечению обязанностей по уплате налогов и сбо­ров, налогово-контрольное производство, производ­ство по делам о налоговых правонарушениях производство по жалобам граждан на незаконные действия органов налогового администрирования и их должно­стных лиц.

Последовательный анализ указанных видов нало­говых производств позволяет заключить, что лишь от­дельные из них предусматривают применение мер на­логово-процессуального принуждения. В частности, к таковым относятся производство по исполнению и обеспечению исполнения обязанностей по уплате на­логов и сборов и налогово-контрольное производство. Иные налоговые производства либо вовсе не преду­сматривают применение каких-либо мер принуждения (производство по жалобам граждан на незаконные действия органов налогового администрирования и их должностных лиц), либо ограничиваются применением мер налоговой ответственности (производство по де­лам о налоговых правонарушениях). Объясняется это тем, что именно в ходе исполне­ния обязанностей по уплате налогов и сборов, в том числе принудительного, а также при осуществлении налогового контроля возникает необходимость приме­нения налогово-процеесуальных мер в отношении недобросовестных налогоплательщиков и иных лиц, про­тиводействующих деятельности налоговых органов.

Производство по исполнению и обеспечению ис­полнения обязанностей по уплате налогов и сборов предусматривает целый ряд мер налогово-процессу­ального принуждения, к числу которых относятся:

**—** взыскание налога, сбора (пошлины), пени за счет денежных и за счет наличных денежных средств на счетах плательщика (иного обязанного лица) - организации (ст. 56, 57 НК РБ)

— Взыскание налога, сбора (пошлины), пени за счет имущества плательщика (ст. 59 НК РБ)

— наложение ареста на имущество налогопла­тельщиков (ст. 54 НК РБ);

— принудительное взыскание пени (ст. 55 НК РБ);

— истребование документов и запрос иной информации при проведении налоговой проверки (ст. 75 НК РБ);

— изъятие документов при проведении налоговой проверки (ст. 76 НК РБ);

— приостановление в случаях, установленных налоговым кодексом, операции плательщиков (иных обязанных лиц) по их счетам в банках (п. 1.8 ст. 81 НК РБ).

 Возможно, отдельные из приведенных выше юри­дических конструкций в большей степени относятся на счет других налогово-правовых институтов и категорий, однако они также вполне соответствуют и выработан­ному определению мер налогово-процессуаль­ного принуждения. Во всяком случае, все они предпо­лагают совершение уполномоченными органами и их должностными лицами процессуальных действий, кото­рые в большей или меньшей степени носят принуди­тельный, обременительный характер по отношению к налогообязанным лицам, ограничивают их в правах и сопровождаются различными для них отрицательными последствиями имущественного характера.

В основном указанные меры налогово-процессу­ального принуждения применяются налоговыми орга­нами в соответствии с принимаемыми ими решениями. Отдельные меры налогово-процессуального принужде­ния могут применяться финансовыми, таможенными органами, органами государственных внебюджетных фондов (досрочное прекращение действия отсрочки, рассрочки по уплате налога и сбора).

За рамки налогового процесса выходит примене­ние отдельных мер принуждения органами внутренних дел (истребование информации, составляющей нало­говую тайну, и проверка соблюдения физическими ли­цами и организациями законодательства о налогах и сборах при наличии признаков преступления), а также судом (возложение обязанности по солидарному ис­полнению обязанностей по уплате налогов реоргани­зованного лица, досрочное прекращение действия до­говора о налоговом кредите или договора об инвести­ционном налоговом кредите, принудительное взыска­ние недоимки по налогам и сборам и пени с физичес­кого лица).

Юридическим основанием применения мер на­логово-процессуального принуждения, как правило, является факт совершения налогового правонаруше­ния. Вместе с тем некоторые меры могут применяться и при наличии иных обстоятельств, свидетельствую­щих о недобросовестности налогообязанного лица.

Меры налогово-процессуального принуждения мо­гут также быть классифицированы и по другим основа­ниям, например, исходя из того, являются они по свое­му характеру предупредительными, пресекательными, обеспечительными или восстановительными.

Обеспечительными мерами следует признать те меры налогово-процессуального принуждения, кото­рые относятся к категории способов обеспечения ис­полнения обязанности по уплате налогов и сборов. В данном случае это приостановление операций по сче­там в банке и наложение ареста на имущество.

Меры налогово-процессуального принуждения мо­гут быть классифицированы и по другим основаниям. В частности, среди интересующих нас мер выделяются общие и специальные, в зависимости от того, связывает­ся их применением в связи с уплатой любого налога и сбора или налогового платежа определенного вида. В большинстве своем меры налогово-процессуального принуждения носят общий характер.

**4.3. Право на обжалование в системе категорий налогового процесса.**

Несомненным демократическим достижением Республики Беларусь является правовое закрепле­ние увеличившихся возможностей субъектов налого­вых правоотношений по обжалованию нарушенных прав. Обжалование актов налоговых органов, дей­ствий (бездействия), решений их должностных лиц явля­ется юрисдикционной формой защиты субъективных прав и охраняемых законом интересов заинтересо­ванных лиц. Субъективное право на защиту — это юри­дически закрепленная возможность управомоченного лица использовать меры правоохранительного харак­тера с целью восстановления нарушенного права и пресечения действий, нарушающих право.

Источниками правового регулирования института обжалования в налоговом праве являются Конституция Республики Беларусь, Налоговый кодекс РБ, Закон РБ от 01.11.2004 «Об обращении граждан». Особое место в этом ряду занимает Гражданский процессуальный кодекс РБ, деталь­но регламентирующие процедуру рассмотрения и разрешения жалоб в суде. Впервые в белорусском на­логовом праве в Налоговый кодекс был включен отдель­ный раздел (Глава 11), регламентирующий возможность и поря­док обжалования актов налоговых органов и действий или бездействия их должностных лиц.

Обжалование актов налоговых органов, действий (бездействия), решений их должностных лиц как право­охранительный процесс возбуждается путем подачи жалобы заинтересованного лица в компетентный госу­дарственный орган. В связи с тем что обжалование ак­тов налоговых органов, действий (бездействия), реше­ний их должностных лиц происходит в определенной законом процессуальной форме, обоснованно называть его производством по обжалова­нию актов государственных органов, действий (бездей­ствия) их должностных лиц

НК РБ рассматривает обжалование в широком смысле, включая в него, во-первых, обращение заинте­ресованного лица с жалобой и, во-вторых, восстанов­ление прав и охраняемых законом интересов — «ис­правление» налоговым органом либо должностным ли­цом налогового органа допущенных нарушений.

В узком смысле под обжалованием следует пони­мать только непосредственно инициативу заинтересо­ванного лица, то есть его обращение с жалобой на акты государственного органа, действия (бездействие) должностного лица в вышестоящий орган (вышестоящему должностному лицу) или в суд. В налоговом праве многие процессуальные формы основаны на достижениях уго­ловно-правовой науки и практики уголовного судопро­изводства, поэтому представляется обоснованным рас­сматривать обжалование неправомерных действий на­логовых органов по аналогии с процедурами обжалова­ния, применяемыми в уголовном процессе.

Вместе с тем производство по обжалованию актов налоговых органов, действий (бездействия) их должнос­тных лиц имеет существенные особенности, обуслов­ленные спецификой фискальной функции государства. В числе прочих особенности процедуры обжалования в налоговом праве тесно связаны с проблемой «админи­стративной юстиции».

Одной из основных задач процедуры обжалования является защита нарушенных прав налогоплательщи­ков. Защита прав заинтересованных лиц (охрана прав в узком смысле слова) включает в себя «те предусмот­ренные законом меры, которые направлены на восста­новление или признание гражданских прав и защиту интересов при их нарушении или оспаривании».

Защита прав и правовая за­щита являются идентичными понятиями. В частности, под охраной прав в широком смысле некоторые авторы по­нимают всю совокупность мер (правового, экономичес­кого, политического, организационного и иного харак­тера), обеспечивающих нормальный ход реализации прав, направленных на создание необходимых условий для осуществления субъективных прав. Предметом правовой защиты являются субъективные права и ох­раняемые законом интересы заинтересованного лица.

Как стадия налогового процесса процедура обжа­лования имеет свои объекты, к числу которых право­мерно отнести действия, бездействие, акты и решения налоговых органов или их должностных лиц. Под объек­том обжалования мы понимаем именно то, на провер­ку чего направлена жалоба заинтересованного лица, то есть решение, действие, бездействие.

Между тем можно рассматривать действия, без­действие, акты, решение, как предмет обжалования, и в этом случае объект обжалования означает суще­ствующие в обществе отношения, обеспечивающие те или иные нарушенные, по мнению заявителя, права. Например, предметом жалобы могут быть любые действия, а так­же бездействие работников государственных и обще­ственных органов, предприятий, учреждений, органи­заций, расцениваемые как неправильные.

Предметом судебного рассмотрения по делам, возникающим из административно-правовых отноше­ний, и некоторым делам особого производства являет­ся разрешение административно-правового спора, т.е. в первую очередь проверка законности действий органов управления.

Согласно статье 85 НК РБ налогоплательщик имеют право обжаловать решения налоговых органов, действия (бездействие) их должностных лиц, если он полагает, что такие решения или действия (бездействие) приняты или произведены с нарушением положений, установленных налоговым или иным законодательством, либо нарушают его права.

В теории права существует понятие акта примене­ния права (правоприменительного акта), под которым понимается официальное решение компетентного органа по конкретному юридическому делу, содержа­щее государственно-властное веление, выраженное в определенной форме и направленное на индивиду­альное регулирование общественных отношений. Таким понятием могут быть охвачены акты ненорматив­ного характера, действия и решения государственных органов, за исключением их бездействия.

В зависимости от формы внешнего выражения акты применения права подразделяются на акты-доку­менты и акты-действия.

Правоприменительный акт-документ — это надле­жащим образом оформленное решение компетентно­го органа, составленное в письменной форме. В свою очередь, акт-действие есть также решение компетент­ного органа, но не составленное в письменной форме. По этому признаку можно разграничить действия и акты, решения налоговых органов. Действия налоговых органов есть правоприменительные акты-действия, а акты и решения — правоприменительные акты-доку­менты. Для актов и решений налоговых органов обяза­тельным является наличие письменной формы.

Кроме того, поскольку в Кодексе не установлено иное, налогоплательщик вправе обжаловать в суд тре­бование об уплате налога, пеней и требование об уплате налоговой санкции независимо от того, было ли им оспорено решение налогового органа, на основа­нии которого вынесено соответствующее требование. Бездействие как объект обжалования есть отсут­ствие должного поведения (решения), имеющего юри­дическое значение для заинтересованного лица.

Процедура обжалования действий, бездействия и актов налоговых органов и их должностных лиц имеет внешнее выражение — присущую ей юридическую форму.

Формой правовой защиты признается комп­лекс внутренне согласованных организационных ме­роприятий по защите субъективных прав и охраняемых законом интересов. В научной литературе выделяют две формы правовой защиты — юрисдикционную и неюрисдикционную. Юрисдикционная форма защиты есть деятельность уполномоченных государством орга­нов по защите нарушенных или оспариваемых субъек­тивных прав.

Кроме обжалования как юрисдикционной формы защиты субъективных прав, налогоплательщик вправе использовать также и неюрисдикционные формы. Неюрисдикционная форма защиты охватывает собой действия заинтересованных лиц по защите субъектив­ных прав и охраняемых законом интересов, которые совершаются ими самостоятельно, без обращения за помощью к государственным и иным компетентным органам.

Для понимания сущности производства по обжало­ванию неправомерных действий (бездействий) налого­вых органов и их должностных лиц важное значение имеет понятие правовой формы, с помощью которой налогоплательщик вправе защищать свои имуще­ственные права. Налоговый кодекс такой формой признает жалобу (ст. 86 НК РБ).

Использование той или иной формы защиты прав налогоплательщиков опирается на собственное осно­вание. В соответствии со ст. 86 НК РБ решения налоговых органов, действия (бездействие) их должностных лиц могут быть обжалованы в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу и (или) в общий либо хозяйственный суд, если иной порядок обжалования не установлен Президентом Республики Беларусь.

Жалоба есть обращение граждан по поводу на­рушения их субъективных прав и свобод. Жалобой в налоговом процес­се является правовое требование заинтересованного лица к налоговому органу, вытекающее из налогового правоотношения, на основании юридических фактов, с которыми связываются неправомерные акты налого­вого органа, действия (бездействия) его должностных лиц, и обращенное к вышестоящему налоговому орга­ну (вышестоящему должностному лицу) или к суду для рассмотрения и разрешения в определенном процес­суальном порядке.

Признание обжалования составной процедурой правоохранительного налогового процесса позволяет сделать вывод, что основным участником обжалования является государственный орган, в том числе суд — в случае судебного обжалования. Помимо него, субъек­тами обжалования будут заинтересованные лица (на­логоплательщик, налоговый агент и иные участники на­логовых правоотношений), государственный орган, действия которого обжалуются (по инициативе которо­го принят акт — в случае, если обжалуемый акт принят судом), а третья группа — лица, способствующие осу­ществлению правоохранительного процесса (перевод­чик, свидетель, эксперт, специалист, представитель).

Жалобы налогоплательщиков на неправомерные действия (бездействия) налоговых органов и их должно­стных лиц рассматриваются в определенных юрисдикционных формах. Традиционным является выделение судебной и административной формы обжалования.

Административная форма обжалования представ­ляет собой рассмотрение и разрешение жалобы за­интересованного лица на акты налоговых органов, дей­ствия (бездействие) их должностных лиц вышестоящим налоговым органом (вышестоящим должностным ли­цом).

К сожалению, в Налоговом кодексе процедура рассмотрения жалобы по существу оставлена без вни­мания, отсутствуют положения, детализирующие про­цедуру рассмотрения жалоб заинтересованных лиц. Отсутствие детально урегулированной процедуры рас­смотрения и разрешения жалобы может приводить к тому, что жалобы «разрешаются заинтересованными органами исполнительной власти негласно, в отсут­ствие жалобщика, к тому же часто работниками, не имеющими правовой подготовки. Поэтому обоснован­ные жалобы нередко остаются без удовлетворения».

При разрешении дела по существу вышестоящий налоговый орган (вышестоящее должностное лицо) принимает решение. По результатам рассмотрения жалобы на решение налогового органа лицо, ее рас­сматривающее, вправе: 1) оставить решение без изменения, а жалобу - без удовлетворения; 2) отменить решение полностью или частично; 3) отменить решение и назначить дополнительную налоговую проверку. Копия решения по жалобе в течение пяти дней со дня его принятия направляется плательщику (иному обязанному лицу) (ст. 88 НК РБ).

В качестве одного из полномочий вышестоящего налогового органа (вышестоящего должностного лица) указано право на отмену решения налогового органа и назначение дополнительной проверки. В других ста­тьях НК РБ такая разновидность налоговой проверки как дополнительная не предусматривается, что вызы­вает в правоприменительной практике неоднозначные оценки правомерности назначения и проведения та­кой проверки.

При обращении в суд с жалобой на действия налоговых органов необходимо учитывать положения гражданского законодательства об исковой давности, закрепленные в главе 12 Гражданского кодекса РБ. Согласно ст. 196 ГК РБ исковой давностью признается срок для защиты права по иску лица, право которого нарушено. На основании ст. 197 общий срок исковой давности установлен в три года.

Обращаясь в суд с исковым заявлением, истец стремится не только к тому, чтобы его требование было удовлетворено, но и к тому, чтобы оно без задержки было исполнено. Если у истца есть опасения, что исполнение судебного решения будет затруднительным или вовсе невозможным, то он вправе просить суд принять меры по обеспечению иска.

Обеспечение иска по требованию о признании недействительным акта налогового органа является действенной мерой, препятствующей налоговой инспекции при отсутствии оснований или в случае злоупотребления своими правами совершить в бесспорном порядке списание денежных средств налогоплательщика после того, как эти средства появятся на его расчетном счете.

Основаниями для обжалования акта налогового органа могут являться не только отсутствие в действиях налогоплательщика налоговых нарушений, но и отсутствие именно тех составов нарушений или тех обстоятельств, с которыми закон связывает применение той или иной меры воздействия, в том числе финансовых санкций.

Анализ норм Налогового кодекса РБ, а также ино­го законодательства позволяет сделать вывод, что по сравнению с организациями, физичес­кие лица имеют больший диапазон прав на обжалова­ние актов налоговых и иных государственных органов, неправомерных действий (бездействия) их должност­ных лиц.

**Заключение.**

Создание прочной финансовой основы существования государ­ства и общества, успешное осуществление реформ в сфере налогообложения, проводимых в настоящее время, своевременное и полное формирование бюджетов всех уровней невозможны без эффективного налогового процесса, призванного обеспе­чить финансовые интересы государства при одновременном соблюде­нии прав организаций и физических лиц.

На базе имеющихся научных теорий в результате проведенного исследования:

 -определено место налогового процесса в системе права;

 -сформулированы определения налогового процесса, налогово­го контроля;

 -выделены особенности налогового процесса.

Дискуссионным является вопрос об отраслевой принадлежности налогового процесса. Некоторые авторы считают что налоговый процесс определяет­ся как регламентируемая нормами права часть бюджетного процесса, представляющая собой деятельность органов государственной власти, местного самоуправления и участников налоговых отношений по определению концепции формирования, структуры и объема государственных доходов; корректировке действующей системы налогов и сборов.

Но более предпочтительным считается точка зрения, что налоговый процесс по своей сущности наиболее сходен с административным процессом, так как правовое регулирование нало­говых отношений является частью общего механизма административно-правового регулирования налогообложения.

Большинство авторов, давая определение налоговому процессу, сходятся в том, налоговый процесс следует рассматривать в широком смысле - как нормативно установленную форму упорядочения деятельности субъектов права по установлению, введению, исчислению и уплате налогов и сборов, контролю за данной деятельностью, обжалованию актов налоговых органов, действий (без­действия) их должностных лиц, а также привлечению к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения.

Налоговый контроль относится к общегосударственному финансовому контролю и может быть определен как регламентированная нормами налогового права деятельность компетентных органов, обеспечивающих соблюдение налогового законодательства и правильность исчисления, полноту и своевременность внесения налогов и сборов в бюджет или внебюджетный фонд. На­логовый контроль является отдельным производ­ством налогового процесса и представляет собой совокупность контрольно-проверочных действий, осуществляемых в установленной законом процес­суальной форме, направленных на собственно контроль, распознание, расследование и закрепле­ние налоговых правонарушений, результаты кото­рых являются основанием для возбуждения произ­водства по налоговым и административным право­нарушениям.

К особенностям налогового процесса следует отнести отличие производства по налоговым правонарушени­ям от административного производства, налогового контроля от административного расследования как стадии административного производства. Такой стадии адми­нистративного производства как, обнаружение и воз­буждение дела должностным лицом, определяющее начало действий, направленных на сбор доказа­тельств, подтверждающих совершение администра­тивного проступка, в налоговом процессе практичес­ки нет. Контрольно-проверочные мероприятия носят в основной своей массе плановый характер безотноси­тельно к фактам и сигналам извне, указывающим на наличие налогового правонарушения, что определяет основное различие между ними.

**Список использованной литературы**

1. Налоговый Кодекс Республики Беларусь от 19.12.2002.

2. Закон "Об обращениях граждан" от 01.11.2004.

3.Закон Республики Беларусь «О государственной пошлине» от 10.01.1992.

4. Закон "О нормативных правовых актах республики Беларусь" от 10.01.2000.

5. Указ Президента Республики Беларусь №530 «О реструктуризации задолженности хозяйственных обществ по платежам в бюджет» от 4.04.2002.

6. Постановление Правительства Республики Беларусь “Положение о взыскании налогов, сборов и других обязательных платежей” от 20 января 1999.

7. Финансовое право. Учебник. Отв. ред. О.Н. Горбунова. М., 1996.

8. Российская юридическая энциклопедия. Под ред. А.Я. Сухарева. М., 1999.

9. Финансовое право. Учебник. Отв. ред. Н.И. Химичева. М., 1999.

10. Публичное право. Тихомиров Ю. А Учебник.-М, 1995.

11. Процессуальное право и его место в структуре права. Лукьянова Е.Г. М., 2000.

12. Теория юридического процесса. Под ред. Горшнева В.М. Харьков, 1985.

13. Социальная ценность права в советском обществе" Алексеев С.С. М., 1971.

14. Соотношение правовых категорий "налоговый процесс" и "налоговое производство" и особенности их реализации в НК РФ" Иванова В.Н. Юрист№2, 2001.

15. Налоговое право. Учебник для вузов". Петрова Г.В. М., 1999.

16. Налоги и налогообложение. Под ред. Романовского М.В. 2000.

17. Налоговый контроль и ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах. Кучеров И.И. М., 2001.

18. Управленческие процедуры. Лазарев Б.М. М., Наука 1988.

19. Юридический процесс и административное производство" Журнал российского права №9 2000.

20. Толковый словарь русского языка. Ожегов С.И. М., 1995.

21. Общая теория государства и права. Академический курс М., 1998.

22. Актуальные проблемы административного процесса в РФ. Панова И.В. Екатеринбург, 2000.

23. Финансовое право Российской Федерации: Учебник. М.В. Карасева. М., 2002.

24. Проблемы правового регулирования налоговых отношений в системе государственного управления. Горош Ю.В. М., 1998.

25. Перспективы формирования правовой отрасли российского административно-процессуального права. Масленников М.Я. Воронеж, 2002.

26. Финансовое право России: Учебник для вузов. Крохина Ю.А. М., 2004.

27. Финансовое правоотношение. Карасева М.В. 1997.

28. Понятие и значение процессуальных норм в финансово-правовом регулировании. Пауль А.Г. 2000.

29. Единство процесса. Рязановский В.А. М., 1996.

30. Курс административного права и процесса. Тихомиров Ю.А. М., 1998.

31. Российское налоговое право: проблемы теории и практики.

Винницкий Д.В. 2003.

32. Налоговый процесс как внутриотраслевой институт налогового права. Бачурин Д.Г. 2001.

33. Налоги и налоговое право. Учебное пособие. Брызгалина А.В. 1997.

34. Основные начала законодательства о налогах и сборах как нормы прямого действия в судебной практике. Вилесова О.П. 2001.

35. Меры административного принуждения за нарушения законодательства о налогах и сборах - классификация и условия применения. Колисниченко Ю.Ю. 2002.

36. Налоги Беларуси: Теория, методика и практика. Василевская Т. И., Стасенко В. А. – Мн.: Белпринт, 1999.

# **РЕФЕРАТ**

Объем данной дипломной работы составляет 64 страницы. Работа включает следующие разделы: введение, 4 главы, заключение и список использованной литературы.

Объектом исследования является налоговый процесс его структура.

Целью исследования налогового процесса является совершенствование форм, методов взаимоотношения налогоплательщиков с государственными органами, отвечающими за принятие нормативно-правовых о налогообложении, исполняющих и контролирующих исполнение этих законов органов, а также обжалование действий налоговых органов и должностных лиц.

На базе имеющихся научных теорий в результате проведенного исследования:

—определено место налогового процесса в системе права.

Налоговый процесс по своей сущности наиболее сходен с административным процессом, так как правовое регулирование нало­говых отношений является частью общего механизма административно-правового регулирования налогообложения

—сформулированы определения налогового процесса, налогово­го контроля.

Налоговый процесс - нормативно установленная форма упорядочения деятельности субъектов права по установлению, введению, исчислению и уплате налогов и сборов, контролю за данной деятельностью, обжалованию актов налоговых органов, действий (без­ действия) их должностных лиц, а также привлечению к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения.

На­логовый контроль является отдельным производ­ством налогового процесса и представляет собой совокупность контрольно-проверочных действий, осуществляемых в установленной законом процес­суальной форме, направленных на собственно контроль, распознание, расследование и закрепле­ние налоговых правонарушений, результаты кото­рых являются основанием для возбуждения произ­водства по налоговым и административным право­нарушениям.

—выделены особенности налогового процесса.

Особенностью налогового процесса является отличие в производстве по налоговым правонарушени­ям.