

Н. Кучерявенко, академик НАПрН Украины, заведующий кафедрой финансового права Национального университета «Юридическая академия Украины имени Ярослава Мудрого»

Правовая природа процедурного регулирования налогообложения

Важное место в процедурном регулировании поведения субъектов налоговых правоотношений занимают доюрисдикционные процедуры. Они отличаются рядом принципиальных особенностей¹. Во-первых, доюрисдикционные процедуры характеризуют ситуацию, связанную с возникновением спора в рамках регулятивного налогового правоотношения. Они реализуются при нарушении в реализации права (например, применение налоговой льготы) или исполнения обязанностей, связанных с налогообложением, возникновением разногласий между участниками отношений, спора между налогоплательщиком и налоговыми органами. Во-вторых, разрешение спора в данной ситуации осуществляется без участия судебных органов в режиме согласования позиций налоговых органов и обязанных лиц. В-третьих,

конфликт, возникший в режиме доюрисдикционных налоговых процедур, преодолевается за счет действий участников спора. В-четвертых, разрешение конфликта в этой ситуации предполагает многоуровневость: а) устранение противоречий на уровне первичного налогового органа (налоговая инспекция); б) разрешение спора на уровне областной налоговой администрации; в) преодоление конфликта на уровне Государственной налоговой администрации Украины. Примечательна при этом одна особенность: хотя разрешение спора связывается с соотношением поведения двух субъектов, тем не менее иерархичность системы налоговых органов обуславливает появление на втором и третьем уровнях своеобразного арбитра — вышестоящего налогового органа. Вряд ли в данном случае можно ставить вопрос о его абсолютной независимости, но определенные предпосылки для урегулирования спорной ситуации, для разрешения конфликта меж-

¹ Протасов В. М. Основы общеправовой процессуальной теории / В. М. Протасов. — М. : Юрид. лит., 1991. — С. 80–81.

ду плательщиком и налоговой инспекцией (или областной налоговой администрацией) все-таки в данном случае появляются. В-пятых, реализация налогово-правовых норм на стадии доюрисдикционных налоговых процедур происходит в режиме соблюдения предписаний норм, определяющих регулятивную налоговую процедуру использования прав и обязанностей, закрепленных ими. В-шестых, доюрисдикционные налоговые процедуры не предполагают применения на этой стадии мер принуждения. Фактически в этих условиях речь идет о согласовании позиций субъектов, противостоящих в споре, тогда как санкции в качестве мер принуждения могут использоваться позже. В-седьмых, особенностью доюрисдикционных налоговых процедур является возможность продолжения процедурного регулирования после их окончания. В данном случае налогоплательщик имеет право обратиться в суд и оспорить действия налоговых органов.

Реализация правовых предписаний в налогообложении также ориентирована на осуществление процедурного регулирования, обеспечение осуществления установок материального права в поведении участников налоговых правоотношений. Возникновение налоговых процедур обусловлено определенной двойственностью. С одной стороны, речь идет о содержании нормотворческих процедур в налогообложении, гарантирующих наличие законодательной нормы, на основании которой возникает возможность налогово-правового регулирования. С другой — о наделении субъектов налоговой правоспособностью,

порождающей обязанность строить свое поведение согласно предписаниям налогово-правовых норм и находящей свое выражение в налоговых процедурах.

Основная цель существования доюрисдикционной процедуры сводится к устранению разногласий между сторонами регулятивного налогового правоотношения в режиме позитивного правоприменения. Фактически она существует в этих условиях как разновидность регулятивной налоговой процедуры, предполагающей устранение конфликта. «Процесс тоже возникает независимо от реального существования своего основного (охранительного) отношения и на первоначальных стадиях своего развития имеет дело лишь с предположением о наличии такового»¹. Урегулирование спора в условиях доюрисдикционной налоговой процедуры принципиально отличается от подхода к урегулированию спора с участием суда. Если в первом случае задачей является установление соответствия поведения субъектов предписанию правовых норм при реализации налоговой обязанности, согласованию точек зрения участников спора, то во втором случае целью выступает выяснение наличия или отсутствия налогового правонарушения.

Рассматривая доюрисдикционные налоговые процедуры как разновидность регулятивных налоговых процедур, необходимо все-таки учитывать и их некоторую специфику. В этих условиях участники налоговых

¹ Протасов В. М. Основы общеправовой процессуальной теории / В. М. Протасов. — М. : Юрид. лит., 1991. — С. 82.

отношений реализуют не просто свои налоговые права и обязанности, а специфическое право — своими действиями урегулировать спорные, конфликтные отношения с другими участниками налоговых правоотношений. Именно поэтому в условиях доюрисдикционных налоговых процедур материальное регулятивное налоговое отношение выступает уже фактическим предметом согласительного урегулирования.

В рамках регулятивного налогового правоотношения при воздействии на поведение участников не возникают новые права и обязанности, не появляется предпосылок возникновения охранительного налогового правоотношения. Реализация регулятивного налогового правоотношения носит процедурный характер, детализируя реализацию прав и обязанностей субъектов, направленных на осуществление именно регулятивного налогового правоотношения, а не охранительного. Процедурный характер подобных отношений определяется еще и тем, что воздействие на поведение участников данного правоотношения не предполагает наличия юридических фактов, обуславливающих возникновение охранительных правоотношений. Воздействие на поведение субъектов в рамках охранительных налоговых правоотношений предполагает безусловное установление наличия соответствующих юридических фактов как основания правонарушения.

Характеризуя процессуальное регулирование налоговых отношений, надо иметь в виду, что оно включает как процедуры, не выражающие ис-

ключительно налоговую природу, так и безусловно налоговые. То есть в данном случае механизм процессуального регулирования налогообложения будет содержать деятельность по реализации как налоговых, так и неналоговых процедур:

а) *нормотворческие процедуры* в регулировании налогообложения (их сложно назвать налоговыми, поскольку они не отличаются какими-либо процедурными особенностями по сравнению с процедурами, регулируемыми принятием нормативно-правовых актов как в других финансово-правовых институтах, так и в других отраслях);

б) *регулятивные процедуры* (включают как процедуры, регулирующие порядок реализации налоговой обязанности в режиме своевременного и точного исполнения предписаний налогово-правовых норм субъектами налоговых правоотношений, так и процедуры согласования и разрешения налоговых споров). К разновидности регулятивных процедур логично отнести и процедуры судебного разрешения налоговых споров (представляют собой порядок разрешения налоговых споров судебными органами, прежде всего специализированными административными судами, и реализуются в административно-процессуальных формах). Данный вид процедур регулируется Кодексом об административном судопроизводстве Украины и не содержит принципиальных особенностей, исходя из специфики налогообложения. Налоговые споры разрешаются в общем порядке административного судопроизводства для споров с участием субъекта властных полномочий;

в) *охранительные процедуры* (содержат процедуры реализации мер принуждения за нарушения налогового законодательства и предполагают весь комплекс ответственности: уголовной, административной и финансовой).

Система процессуального регулирования налогообложения основывается на общетеоретической конструкции процедур и обеспечивает весь комплекс правового воздействия на сферу налогообложения. Она предполагает использование не только налогово-процессуальных форм, но и административно-правовых, уголовно-правовых способов регулирования. Налоговый процесс, в отличие от более широкой конструкции процессуального регулирования налогообложения, включает исключительно налоговые процедуры:

а) *учетные налоговые процедуры* (процедуры, определяющие как порядок регистрации лиц, у которых возникает налоговая обязанность, так и учета объектов налогообложения);

б) *процедуры уплаты налогов и сборов* (обеспечивают непосредственное поступление денежных средств от налогов и сборов как в режиме добровольного исполнения обязанности, так и при принудительном ее исполнении);

в) *процедуры налоговой отчетности* (предполагают закрепление порядка поведения на заключительной стадии реализации налоговой обязанности — подачи отчетности юридическими и физическими лицами, внесения изменений в налоговые декларации и т. д.);

г) *процедуры налогового контроля* (объединяют порядок деятель-

ности органов, осуществляющих контрольные функции в сфере налогообложения (прежде всего налоговых), права и обязанности обязанных лиц);

д) *налоговые процедуры административного согласования* (представляют собой порядок разрешения споров между плательщиками и налоговыми органами в режиме административного апелляционного согласования на различных уровнях налоговых органов). Несмотря на привязанность к административному режиму согласования, данная разновидность процедур является именно налоговой и регулируется исключительно налоговым законодательством (Закон Украины «О порядке погашения обязательств налогоплательщиков перед бюджетами и государственными целевыми фондами»). Они предполагают специальный порядок согласования позиций между плательщиками и налоговыми органами, их должностными лицами, закрепленный налоговым законодательством;

е) *охранительные налоговые процедуры* (связаны с реализацией мер принуждения, применением финансовой ответственности и опосредованы несвоевременным или неточным исполнением налоговой обязанности). Данный вид процедур носит двойственный характер и подразделяется на охранительные процедуры, связанные с реализацией мер принуждения на стадии административного согласования, и охранительные процедуры, связанные с реализацией мер принуждения на основании решения суда после разрешения налогового спора.

Обсуждение соотношения таких понятий, как процесс и процедура,

находится в центре внимания ученых достаточно давно¹. При этом принципиальным моментом является отраслевой характер материально-правовых норм, процедурную реализацию которых призваны обеспечить процессуальные формы. В некоторых случаях предпринимались попытки разграничить процесс и процедуру, в некоторых — между ними проводилась определенная аналогия, исходя из того, что «...процессуальное право — это всегда право, устанавливающее определенную процедуру... это право, определяющее процесс, т. е. движение, развитие деятельности органов и лиц»². Логично вывод относительно содержания процесса и соотношения его с процедурами связывался с выделением таких недостатков концепции понимания юридического процесса как исключительной деятельности суда, как: естественного расширения процедурной регламентации всех сторон государственной деятельности; противопоставления суда другим органам государства; различного отношения к режиму законности в охранительной и регулятивной сфере правового регулирования³.

Налоговые процедуры выражают порядок реализации предписаний материального налогового права

в поведении участников налоговых правоотношений и непосредственно связаны, опосредованы материальными налогово-правовыми нормами. Налоговые процедуры представляют собой нормативно урегулированный и закрепленный порядок поведения, сочетающий нормативное регулирование (прежде всего) и организационное (в некоторых случаях не урегулированное правовыми нормами). Налоговые процедуры — закрепленный порядок поведения участников налоговых отношений. В то же время налоговый процесс представляет собой урегулированную последовательность действий по осуществлению налоговых процедур. Он выражается в реализации налоговых процедур, осуществлении юридически значимых действий, которые основываются на требованиях налогово-процедурных норм. Налоговый процесс — реальная деятельность по осуществлению порядка поведения, закрепленного предписаниями налоговых процедур.

Опубликовано:

*Публічні фінанси і фінансове право
Центральної і Східної Європи в умовах фінансової кризи : збірник. — 2010. — С. 76–84.*

¹ Юридическая процессуальная форма: теория и практика. — М. : Юрид. лит., 1976. — С. 8–11.

² Строгович М. С. Курс советского уголовного процесса / М. С. Строгович. — М. : Наука, 1968. — Т. 1. — С. 44–45.

³ Теория юридического процесса / под общ. ред. В. М. Горшенева. — Харьков : Изд. об-ние «Вища школа», 1985. — С. 13–14.

НАЦИОНАЛЬНАЯ АКАДЕМИЯ ПРАВОВЫХ НАУК УКРАИНЫ

ЕЖЕГОДНИК УКРАИНСКОГО ПРАВА

Сборник научных трудов

Основан в 2008 году

№ 3/2011

Рекомендовано к печати Президиумом
Национальной академии правовых наук Украины
(Постановление № 76/8 от 4 марта 2011 г.)

Е36 Ежегодник украинского права : сб. науч. тр. / отв. за вып. А. В. Петришин. – Харьков : Право, 2011. – № 3. – 296 с.

В научном издании «Ежегодник украинского права» собраны лучшие статьи, которые были опубликованы в 2010 году учеными Национальной академии правовых наук Украины и других учебных заведений и научных учреждений в области правоведения, по проблемам теории государства и права, государственно-правовых наук и международного права, гражданско-правовых наук, экологического, хозяйственного и аграрного права и уголовно-правовых наук.

Учредитель — Национальная академия правовых наук Украины
Издатель — Национальная академия правовых наук Украины

Редакционная коллегия:

В. Я. Таций (главный редактор), Ю. С. Шемшученко (заместитель главного редактора), А. В. Петришин (ответственный секретарь), Ю. В. Баулин, Ю. П. Битяк, В. И. Борисов, Л. К. Воронова, А. П. Гетьман, В. Н. Денисов, А. Д. Крупчан, В. В. Комаров, Н. С. Кузнецова, В. М. Литвин, В. К. Мамутов, В. Т. Нор, Е. П. Орлюк, П. М. Рабинович, А. В. Скрипнюк, В. В. Сташис, А. Д. Святоцкий, Д. В. Табачник, В. П. Тихий, М. В. Цвик

Ответственный за выпуск *А. В. Петришин*

Зарегистрировано Министерством Украины по делам прессы и информации (Свидетельство о Государственной регистрации печатного средства массовой информации. Серия КВ № 15596-4068 Р от 09.07.2009 г.)

Адрес редакционной коллегии: 61024, Харьков, ул. Пушкинская, 70, Национальная академия правовых наук Украины, тел. 704-19-01.

НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ ПРАВОВИХ НАУК УКРАЇНИ

ЩОРІЧНИК УКРАЇНСЬКОГО ПРАВА

Збірник наукових праць

Заснований 2008 року

№ 3/2011

Рекомендовано до друку Президією
Національної академії правових наук України
(Постанова № 76/8 від 4 березня 2011 р.)

Щ92 **Щорічник українського права** : зб. наук. пр. / відп. за вип. О. В. Петришин. – Х. : Право, 2011. – № 3. – 296 с.

У науковому виданні «Щорічник українського права» зібрані найкращі статті, які були опубліковані у 2010 році науковцями Національної академії правових наук України та інших навчальних і наукових закладів у галузі правознавства, з проблем теорії держави і права, державно-правових наук і міжнародного права, цивільно-правових наук, екологічного, господарського та аграрного права і кримінально-правових наук.

Засновник — Національна академія правових наук України
Видавець — Національна академія правових наук України

Редакційна колегія:

В. Я. Тацій (головний редактор), Ю. С. Шемшученко (заступник головного редактора), О. В. Петришин (відповідальний секретар), Ю. В. Баулін, Ю. П. Битяк, В. І. Борисов, Л. К. Воронова, А. П. Гетьман, В. Н. Денисов, О. Д. Крупчан, В. В. Комаров, Н. С. Кузнецова, В. М. Литвин, В. К. Мамутов, В. Т. Нор, О. П. Орлюк, П. М. Рабінович, О. В. Скрипнюк, В. В. Сташис, О. Д. Святоцький, Д. В. Табачник, В. П. Тихий, М. В. Цвік

Відповідальний за випуск *О. В. Петришин*

Зареєстрований Міністерством України у справах преси та інформації
(Свідоцтво про Державну реєстрацію друкованого засобу масової
інформації. Серія КВ № 15596-4068 Р від 09.07.2009 р.)

Адреса редакційної колегії: 61024, Харків, вул. Пушкінська, 70, Національна академія правових наук України, тел. 704-19-01.

СОДЕРЖАНИЕ

Предисловие.....	7
------------------	---

ТЕОРИЯ И ИСТОРИЯ ГОСУДАРСТВА И ПРАВА

Козюбра Н. Общетеоретическое правоведение: нынешнее состояние и перспективы	9
Колодий А. Гражданское общество и правовое государство: проблемы и пути развития.....	24
Лемак В. Социально-экономические права человека: проблемы понимания и применения в Украине.....	31
Петришин А. Верховенство права в системе правового регулирования общественных отношений.....	39
Рабинович П. Приоритетная функция общетеоретического правогосударствования.....	52

ГОСУДАРСТВЕННО-ПРАВОВЫЕ НАУКИ И МЕЖДУНАРОДНОЕ ПРАВО

Колесник В. Правовой механизм трансформации украинской Конституции	60
Кучерявенко Н. Правовая природа процедурного регулирования налогообложения.....	70
Настюк В. Особенности государственного управления в области обеспечения таможенной безопасности Украины	75
Орлюк Е. Патентная информация и общественное достояние в Украине: реалии и перспективы	84
Селиванов А. Конституционное правосудие и конституционная юрисдикция в Украине (доктринальное определение).....	107

ГРАЖДАНСКО-ПРАВОВЫЕ НАУКИ

Кузнецова Н. Гражданско-правовая ответственность: понятие, условия и механизм применения	119
Луць В. Тенденции развития договорного права Украины в современных условиях	132
Майданик Р. Юридические лица публичного права в украинском и европейском праве	137

Довгерт А.

Совершенствование коллизионного регулирования и международного гражданского процесса в Украине после реформы международного частного права 2005 г..... 153

Кохановская Е.

Теоретические аспекты определения роли нотариуса в защите информационных прав участников гражданских правоотношений 160

ЭКОЛОГИЧЕСКОЕ, ХОЗЯЙСТВЕННОЕ И АГРАРНОЕ ПРАВО

Гетьман А.

Ретроспектива развития правовой науки об окружающей среде..... 169

Бобкова А.

О хозяйственном руководстве экологическим предпринимательством 176

Знаменский Г.

Научаемость современного хозяйственного права 184

Семчик В.

Аграрное право как отрасль права..... 192

Щербина В.

Некоторые проблемы совершенствования хозяйственного и хозяйственного процессуального законодательства..... 201

УГОЛОВНО-ПРАВОВЫЕ НАУКИ

Тацкий В., Борисов В., Тютюгин В.

Актуальные проблемы развития уголовного права Украины на современном этапе 208

Сташис В.

Актуальные вопросы системы наказаний по Уголовному кодексу Украины 2001 года 223

Голина В.

Научные подходы к понятию преступности в постсоветской криминологии 234

Зеленецкий В.

Инновационная характеристика доследственного производства в уголовном процессе Украины 250

Сибилева Н.

Уголовное преследование и его субъекты (органы дознания, органы досудебного следствия и прокурор)..... 259

Шепитько В.

Реформирование органов досудебного следствия и тенденции криминалистики 283