

*Н.П. Кучерявенко**

ПРАВОВАЯ ПРИРОДА НАЛОГОВЫХ ПРОЦЕДУР

Характеристика системы процедур, участвующих в регулировании налогообложения, соотношение между ними опосредуется содержанием налоговых правоотношений. Важно иметь в виду, что налоговые правоотношения характеризуют отношения между юридически неравными субъектами, между властвующими и обязанными участниками налоговых правоотношений, когда формируются реальные предпосылки осуществления защитной функции права, реализации охранительных налоговых правоотношений. Содержание налоговой процедуры, ее разновидности определяются теми отношениями, которые она опосредует, которые реализует через поведение субъекта.

Важное место в процедурном урегулировании 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 исполнении 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

* © Кучерявенко Н.П., 2010

Доктор юридических наук, профессор, заведующий кафедрой финансового права Национальной юридической академии Украины им. Ярослава Мудрого.

¹ См.: *Протасов ВМ. Основы общеправовой процессуальной теории.* М.: Юрид. лит., 1991. С. 80-81.

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 между 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 использования на этой стадии мер принуждения. Фактически в этих условиях речь идет о согласовании позиций субъектов, противостоящих в споре, тогда как санкции как меры принуждения могут использоваться позже. В-седьмых, особенностью доюрисдикционных налоговых процедур является возможность продолжения процедурного урегулирования после их окончания. В данном случае налогоплательщик имеет право обратиться в суд и оспорить действия налоговых органов.

Назначение правовой процедуры ориентировано на реализацию предписаний правовых норм. Подобная установка осуществляется через сложную конструкцию последовательно возникающих и динамически развивающихся этапов воздействия на поведение участников правоотношений. Системой правовых процедур охватываются фактически все отношения с момента их возникновения до прекращения.

Реализация правовых предписаний в налогообложении также ориентирована на осуществление процедурного регулирования, обеспечение осуществления установлений 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 стороны, наделение субъектов налоговой правоспособностью, порождающей обязанность строить свое поведение сообразно предписаниям налогово-правовых норм и находящей свое выражение в налоговых процедурах.

Регулятивная налоговая процедура и охранительная налоговая процедура однопорядковые, родственные правовые явления, разновидности юридической процедуры, на основании чего можно сделать вывод о целой совокупности черт, признаков, их объединяющих. Однако подобная общность вовсе не означает безусловной возможности перерастания регулятивной процедуры в охранительную процедуру. Важно при этом иметь в виду, что и регулятивные налоговые процедуры, и охранительные налоговые процедуры реализуются как правореализующие процедуры, выражают действие налоговых правоотношений. В сфере правореализующих процедур и регулятивные, и охра-

нительные правоотношения принадлежат материальной сфере. «Именно в сфере правореализации, ибо существует еще правотворчество, где деление явлений на материальные и процессуальные неприемлемо и где соответственно основное правоотношение правотворческой процедуры материальным быть не может. Поэтому полное отождествление материальных и основных отношений невозможно ... суть вопроса в том, что не только основные нормы и отношения, но и процедурные могут быть материальными. А отсюда следует важный вывод: нельзя противопоставлять в праве материальное и процедурное»¹. Действительно, процедурные аспекты регулирования налогообложения могут закрепляться через реализацию определенных процедурных моментов. Например, определение плательщика налоговым законодательством и возникновение у него соответствующей налоговой обязанности осуществляется через регистрационную процедуру, действия по постановке на налоговый учет конкретного обязанного лица.

Характеризуя налоговые процедуры, Д.В. Винницкий выделяет среди них: постановку на учет; отчетность и декларирование; информирование и уведомление; учет расходов и доходов лица; изменение сроков исполнения налоговых обязательств; возврат и зачет излишне уплаченных или взысканных сумм налогов, сборов, а также пени; производство бесспорного взыскания; применение обеспечительных санкций; налоговый контроль и производство налоговым органом по делу о налоговом нарушении и т.д.². Вряд ли может быть окончательным в данной ситуации набор разновидностей налоговых процедур, да автор, видимо, и не ставил такой цели. В то же время нам представляется не менее важным акцентировать внимание на логике формирования и последовательности расположения разновидностей налоговых процедур. Прежде всего необходимо исходить из концептуального выделения нормотворческих, регулятивных, охранительных процедур. Однако, что касается первых и последних, то относительно налогообложения вряд ли мы сможем исходить из существования самостоятельных их видов. Безусловно, особенности в правотворчестве (а точнее в нормотворчестве) для регулирования налогообложения существуют, как и некоторая специфика в процессуальной сфере. Однако это не дает основания говорить о самостоятельных их разновидностях. Что же касается регулятивных налоговых процедур, то, видимо, логично их рассматривать в контексте возникновения, развития и прекращения налоговой обязанности, реализацию которой они и призваны обеспечить. С этих позиций необходимо выделить регистрационные налоговые процедуры (обеспечивающие регистрацию обязанных лиц и учет объектов налогообложения); налоговые процедуры, регулирующие уплату налогов и сборов (обязательных платежей); процедуры, реализующие налоговую отчет-

¹ Протасов ВМ. Указ. соч. С. 45-46.

См.: Винницкий Д.В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. СПб: Юрид. Центр Пресс, 2003. С. 308.

ность. Более подробная детализация их возможна по целому ряду оснований (тип плательщика; вид налога и т.д.).

Доюрисдикционные налоговые процедуры представляют разновидность процедур, в режиме которых осуществляется реализация регулятивных налоговых правоотношений. Вряд ли имеет смысл в данной ситуации связывать доюрисдикционные налоговые процедуры с обязательным наличием правонарушения. Нельзя однозначно утверждать, что именно оно является основанием возникновения данной разновидности процедур. В то же время представляется логичным утверждать, что основанием начала доюрисдикционных налоговых процедур является момент возникновения разногласий у субъектов, представляющих властную и обязанную стороны налоговых правоотношений. В основе такого разногласия может находиться как неверное понимание соответствующей законодательной нормы, так и коллизия актов налогового законодательства. В соотнесении позиций противостоящих сторон может быть достигнуто общее видение проблемы и фактически урегулирован спор. В этой ситуации, безусловно, можно считать, что такой порядок урегулирования разногласий является согласительным¹.

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»². 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 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.

¹ См.: Протасов ВМ. Указ. соч. С. 82.

² Там же.

В рамках регулятивного налогового правоотношения при воздействии на поведение участников не возникают новые права и обязанности, не появляются предпосылок возникновения охранительного налогового правоотношения. Реализация регулятивного налогового правоотношения имеет 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 безусловным установление наличия соответствующих юридических фактов как основания правонарушения.

На две специфические черты налоговых процедур обращает внимание А.В. Реут. Он связывает их со спецификой сферы общественных отношений, в которых действуют эти процедуры. Во-первых, это общественные отношения, складывающиеся в процессе деятельности государства и муниципальных образований по взиманию налогов и сборов. Во-вторых, это отношения, сопряженные с переходом права собственности на денежные средства от индивидов и коллективных образований к публичным образованиям¹. Фактически в первом случае акцентируется внимание на организационном, управленческом характере отношений, когда речь идет об организации движения денежных средств (в форме налогов и сборов) в централизованные публичные денежные фонды собственником этих денежных фондов (государством и муниципальными образованиями). Во втором случае выделяется имущественная сторона налоговых отношений. На сегодня характеристика налоговых правоотношений как организационно-имущественных получила уже довольно широкое распространение². Однако, соглашаясь в целом с подобным подходом, хотелось бы все-таки обратить внимание, что подобная специфика отличает все налоговые правоотношения, а не исключительно налоговые процедуры.

Существование материальных налоговых организационных норм и отношений обуславливает и существование налоговой регулятивной процедуры. При этом налоговые материально-организационные отношения являются по сути регулятивными процедурными отношениями, характеризующимися позитивным процедурно урегулированным правоприменением. Последнее характеризуется процедурным урегулированием позитивного применения права, выражающего своевременное и точное исполнение налоговой обязанности, поведение всех участников налоговых правоотношений в соответствии с предписаниями налогово-правовых норм. В.Н. Протасов, рассматривая дан-

¹ См.: *Налоговые процедуры: учеб. пособие / под ред. А.Н. Козырина. М.: Норма, 2008. С. 13-14.*

² *Винницкий Д.В. Указ. соч.; Налоговое право: учебник / под ред. С.Г. Пепеляева М.: Юрист, 2004; Карасева М.В. Финансовое правоотношение. Монография. Воронеж: ВТУ, 1997.*

ную проблему, абсолютно логично ставит вопрос о соотношении понятия процесса и применения права¹. При разграничении этих двух понятий необходимо исходить из критерия деления юридических процедур, определяющегося видами правоотношений.

В.Н. Протасов, анализируя соотношение юридической процедуры и юридического процесса, исходит из того, что юридическая процедура выступает «... как более широкое явление, как более общее понятие, а юридический процесс как частный случай этого явления и понятия, ... определение которым можно найти лишь на пути поэтапной конкретизации более общих категорий, через разработку промежуточных определений-характеристик»². В качестве такого исходного понятия он и выделяет процедуру как общесоциальное явление. Исходя из социальной ориентированности налоговых процедур, действительно, можно выделить некоторые их особенности.

1. Ориентированность - достижение определенного социального результата. В данном случае можно ставить вопрос как об общей, так и специальной ориентированности налоговых процедур с точки зрения достижения социально-значимого результата. Общая ориентированность налоговых процедур фактически связывается с обеспечением финансовых основ существования государства, формированием ресурсов денежных средств для обеспечения финансирования задач и функций государства и территориальных громад. Специальная ориентированность налоговых процедур рассматривается в контексте общей и более узко направлена - обеспечение формирования доходов бюджета. Исполнение налоговой обязанности (в первую очередь - уплата налогов) фактически и лежит в основе ориентированности налоговой процедуры.

2. Структурированность выражается в сложной системе, обеспечивающей реализацию налоговых процедур. При характеристике данной особенности можно связывать налоговые процедуры со структурой налоговой обязанности и гарантировать реализацию определенных процедур в области налогового учета, уплаты налогов и сборов, налоговой отчетности. Структурированность может определяться и характером субъекта, и особенностью его поведения как участника налогового регулирования. Принципиально при этом разделяется поведение властвующего и обязанного субъекта налоговых правоотношений.

3. Стадийность предполагает наличие последовательно сменяющих друг друга стадий, которые отражают особенность исполнения налоговой обязанности. В определенной мере эта особенность связывается и с динамикой правоотношений, своеобразием реализации налогово-правовой нормы. Принципиально стадийность реализуется и при классификации типов налоговых процедур. Нормотворческие процедуры обуславливают вообще возникнове-

¹ См.: Протасов ВМ. Указ. соч. С. 56-57.

² Протасов ВМ. Указ. соч. С. 29.

ние налоговой обязанности в принципе, обеспечивают появление законодательной нормы, предписаниям которой необходимо следовать безусловно. Налоговые регулятивные процедуры отражают реализацию в поведении участников регулятивных налоговых правоотношений. Налоговые охранительные процедуры основываются на реализации охранительного правоотношения. Стадийность в реализации налоговых процедур может также связываться и с составляющими налоговой обязанности. Важно иметь в виду, что реализация последующей стадии невозможна без осуществления, участия в предыдущей. Невозможно реализовывать налоговую обязанность без реализации нормотворческой процедуры, без появления закона, который закрепит обязанность по уплате конкретного вида налога или сбора. Точно также невозможно требовать от плательщика осуществления обязанности по уплате налога без реализации учетных обязанностей (постановки на учет обязанного лица, учета объекта налогообложения).

4. Иерархичность базируется на принципиальной особенности налоговых отношений в целом, как публичных отношений - обеспечивающих исключительное положение и роль государства как организатора и собственника денежных средств, аккумулируемых в форме налогов и сборов. В этом случае иерархичность налоговых процедур базируется на обеспечении исключительных интересов государства, определенном смещении при распределении полномочий в сторону прав для органов, представляющих государство, и в сторону обязанностей - для плательщиков. Данная особенность отражается и на особенностях процедурного обеспечения споров, связанных с налогообложением.

«Иерархичность, - подчеркивал В.Н. Протасов, - проявляется в том, что одна процедурная норма детализирует другую, одно процедурное отношение обеспечивает процесс реализации другого. Именно поэтому отношение, на реализацию которого направлена процедура в целом, правильно называть основным отношением, а не организуемым»¹. В качестве такого основного отношения, реализуемого налоговыми процедурами, можно выделить исполнение налоговой обязанности. Установление предписания ст. 67 Конституции Украины: «Каждый обязан платить налоги и сборы в порядке и размерах, установленных законом»² само по себе связывается с реализацией определенной процедуры - каждый обязан уплачивать. Причем, хотелось бы обратить внимание на тот аспект, что этой нормой затронуты все разновидности налоговых процедур. Акцент законодателя на законность в установлении налогов и сборов выражает фактически содержание нормотворческой процедуры, тогда как обязанность уплаты и отчетности при сдаче налоговых деклараций характеризует регулятивные процедуры. Кроме того, реализация этого основного отношения обеспечивается целой системой уровней процедурного

¹ Протасов ВМ. Указ. соч. С. 30.

² Конституция Украины // Ведомости Верховной Рады Украины. 1996. № 30. Ст. 141.

обеспечения. Так, конституционная норма детализируется в установлении закрытого перечня общегосударственных и местных налогов и сборов (в общем налоговом законе)¹, что обусловит процедурные особенности реализации компетенции соответствующего органа при введении того или иного налога на соответствующей территории соответствующим актом. Затем общее выделение системы налогообложения как совокупности налогов и сборов обуславливает уточнение этого стратегического предписания в специальных налоговых законах и введение в соответствии с вышеупомянутым перечнем платежа. В дальнейшем детализация может продолжаться и особенности исполнения налоговой обязанности по конкретному виду налога или сбора уточняться нормами подзаконных актов в случае делегирования соответствующих полномочий Кабинету Министров или органам местного самоуправления.

5. Динамичность характеризует не только активное поведение участников налоговых процедур, но и логичность установления довольно сжатых сроков их реализации, жесткий контроль за их соблюдением. Невозможно уплатить налог, исполнить налоговую обязанность пассивными действиями. Поведение плательщика должно обеспечивать движение денег, поступление средств в доходные части бюджетов. При этом от своевременности поступления налогов зависит и своевременность осуществления выплат из бюджетов, реализация, в первую очередь, социальных задач государства. Просрочки, задержки в данном случае, безусловно, приведут к конфликтам и социальным потрясениям.

6. Подчиненность налоговых процедур гарантирует реализацию основного отношения - формирование бюджетных доходов. Поэтому, исходя из главного (собрать деньги за счет налогов), налоговые процедуры, имея подчиненный характер, должны сформировать модель урегулированности действий всех участников отношений для наиболее эффективного и рационального осуществления главного назначения в этом. Хотелось бы обратить внимание, что вряд ли можно в данном случае делать вывод о некоторой второсортности налоговых процедур по отношению к материальным нормам. Процедурные стороны реализации налоговой обязанности могут сформировать как рациональную конструкцию ее исполнения, так и определенные барьеры, затрудняющие ее осуществление или уменьшающие поступления налогов. К примеру, не всегда логичным представляется уплата налогов в счет налоговой обязанности по определенному платежу в авансовой или предварительной форме. Обязанность перечисления налога на добавленную стоимость, возникающая по заключении договора, до того момента, как поступили деньги в счет оплаты товаров (работ, услуг), фактически, приводит к уменьшению оборотных средств, последующему сокращению налоговой базы и в перспективе к уменьшению бюджетных доходов.

См., например, ст. 14-15 Закона Украины «О системе налогообложения» // *Ведомости Верховной Рады Украины*. 1997. № 16. Ст. 119.

Регулирование процессуальными нормами соответствующих налоговых процедур позволяет характеризовать соотношение их как формы и содержания. Процедурная по своему содержанию деятельность в сфере налогообложения формализуется налогово-процессуальными нормами, регулируется процессуальными отношениями. С этих позиций следует согласиться с мнением Е.Г. Лукьяновой, которая характеризует процессуальную форму как совокупность правил, «но не любых правил, а правил процедуры. Процедура представляет собой последовательность определенных действий, ... она имеет нормативную модель своего развития и направлена на достижение определенных целей (целей процессуального права)»¹. И в этой связи процессуальная форма представляет собой совокупность правил реализации налоговых процедур, закрепленных процессуальными нормами налогового законодательства, гарантирующих четкое и своевременное исполнение налоговой обязанности как основной цели налогово-правового регулирования.

Характеризуя процессуальное регулирование налоговых отношений; надо иметь в виду, что оно включает как процедуры, не выражающие исключительно налоговую природу, так и безусловно налоговые, т.е. в данном случае механизм процессуального регулирования налогообложения будет содержать деятельность по реализации как налоговых, так и не налоговых 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 финансово-правовых институтах, так и в иных 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 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).

¹ Лукьянова Е.Г. Теория процессуального права М.: НОРМА, 2003. С. 100.

Система процессуального регулирования налогообложения основывается на общетеоретической конструкции процедур и обеспечивает весь комплекс правового воздействия на сферу налогообложения. Она предполагает использование не исключительно налогово-процессуальных форм, но и использование 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 учет 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, внесение изменений в налоговые декларации и т.д.);

г) **процедуры налогового контроля** (объединяют порядок деятельности 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 относится именно к налоговым 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 имеет 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.