



*Н.П. Кучерявенко, д-р юрид. наук, профессор,
зав. кафедрой финансового права
Национальная юридическая академия Украины
имени Ярослава Мудрого,
член-корреспондент АПрН Украины, г. Харьков*

УДК 347.73

ОСНОВАНИЯ РАЗГРАНИЧЕНИЯ НАЛОГОВЫХ ПРОЦЕДУР

При распространении исходных положений общепроцессуальной теории на налоговое регулирование, видимо, целесообразна некоторая корректировка специфики реализации процедур в сфере налогообложения. Можно ли использовать классификацию процедур на правотворческие, материальные и процессуальные [7] применительно к налоговому праву? Если и да, то с соответствующей аргументацией, а не механически переносить эту конструкцию на налоговые отношения. Хотя нам представляется здесь уместно и обозначение ряда особенностей, которые несколько трансформируют этот общетеоретический подход при регулировании налогообложения.

Есть ли у нас безусловные

основания утверждать о существовании правотворческих налоговых процедур? [6, с. 56-128]. Представляется, что в этом случае необходимо четко разграничивать такие понятия, как «правотворческая процедура», «законотворческая процедура», «нормотворческая процедура». Использование понятия правотворческих налоговых процедур вряд ли последовательно, поскольку в данной ситуации речь идет о глобальном механизме конструирования, формирования права, правовых предписаний. Это не обязательно законодательные акты. Правотворчество затрагивает все источники права, и использовать такую обобщающую конструкцию при регулировании налогообложения – значит исходить из того, что

налоговая специфика присуща процедуре принятия законодательных актов, участия международных договоров в регулировании налоговых отношений, применения судебных прецедентов (если рассматривать их как источники налогового права). Поэтому чаще всего при характеристике правотворческих налоговых процедур речь идет все-таки о законотворческих процедурах.

Правотворческая процедура имеет двойственное содержание. С одной стороны, говорится только о моменте зарождения нормы, регуливающей налоговую обязанность, о возникновении точки отсчета, с которой можно регулировать поведение участников налоговых правоотношений. В этом контексте ее можно назвать «предпроцедурой», порождающей материальную и процессуальную налоговые процедуры. С другой стороны, правотворческая процедура осуществляется в уже определенных рамках, регулирующих законотворчество, составление проекта соответствующего законодательного акта, его обсуждение и принятие. Иными словами, процедура принятия налоговых нормативных актов осуществляется в уже определенных формах. Интересен взгляд В.Н. Протасова на характеристику правотворческой процедуры. [7,

с. 31, 32] Действительно, правотворчество представляет собой регламентируемую правом сферу деятельности, которой присущи все атрибуты правового упорядочения (юридические нормы, регламентирующие правотворчество, правоотношения, акты реализации права, юридическую ответственность и т.д.). В то же время, правотворчество – это не обычная деятельность, урегулированная правовыми нормами, а особый компонент системы правовой регламентации, которому присуща в первую очередь содержательная специфика, которая выражается в том, что происходит регулирование деятельности, уже имеющей юридическую направленность.

На объективной природе правотворческих налоговых процедур настаивают исходя из особенностей налогового регулирования. Так, А.В. Реут пишет: «Выделение среди правотворческих процедур и отдельное изучение правотворческих налоговых процедур обусловлено тем, что разработка и принятие нормативно-правовых актов в сфере налогов и сборов осуществляются по более сложной, особой процедуре, чем нормативных правовых актов по другим вопросам» [6, с. 14, 15]. Представляется, что однозначно утверждать о наличии специфики при принятии именно нало-

ПРОБЛЕМЫ ЗАКОННОСТИ

гово-правовых актов довольно сложно. По сути, процедура их принятия ничем не отличается от принятия иных законов. Во всяком случае, утверждать, что здесь мы сталкиваемся с такими принципиальными отличиями правотворческой процедуры, как при принятии, к примеру, Конституции [1; 1996. – № 30. – Ст. 141] или Закона о Государственном бюджете [1; 2001. – № 37-38. – Ст. 189] вряд ли возможно. Конечно, можно найти определенные специфические моменты, связанные с обязательностью регулирования налоговых отношений именно законами [1; 1996. – № 30. – Ст. 141], а всех элементов налогового механизма исключительно законами о налогообложении [1; 1997. – № 16. – Ст. 119], с особенностями делегирования полномочий в области налогового регулирования Президенту и Кабинету Министров и т.д. Однако достаточно ли этих аргументов, чтобы настаивать на специфике правовых процедур в налогообложении и безусловном наличии правотворческой налоговой процедуры? Поэтому вряд ли у нас появятся аргументы настаивать на существовании самостоятельной законотворческой налоговой процедуры.

Так есть ли какая-то процедура или особенность в регламентации налоговых отношений на стадии возникновения пред-

писаний, определяющих поведение участников этих отношений? Считаем, что при отсутствии оснований настаивать на существовании правотворческих или законотворческих налоговых процедур можно утверждать лишь о наличии отличительных особенностей нормотворческих процедур при подготовке и принятии налогово-правовых актов, отдельных требований к содержанию законодательных актов о налогообложении, их структурированию, об их соотношении друг с другом. Исходя из этого, можно вести речь о формировании определенной (опять-таки характерной именно для налогообложения) иерархической системы законодательных актов, процедурный регламент которых принципиально не отличается от исходных начал нормотворчества в целом. Специфическое содержание налоговых законодательных актов не обуславливает принципиальных процедурных отличий в нормотворчестве при их разработке, утверждении, внесении изменений. Действительно, некоторая специфичность есть, но акцент на самостоятельности налоговых (правотворческих, законотворческих, нормотворческих) процедур может быть обусловлен принципиальными особенностями в регулировании поведения участников этих процедур, отличии-

тельности, порождающей определенный процедурный подход. Поведение же участников подобных процедур регламентируется в целом так же, как и при появлении любого другого законодательного акта. Поэтому мы можем утверждать лишь о существовании исключительности общих нормотворческих процедур в сфере налогообложения. Их можно дифференцировать на 2 типа. Первый охватывает специфические требования к содержанию акта о налогах и сборах (особая структурированность, характеристика элементов налогового механизма). Второй касается специальных особенностей, отражающих сроки и конкретные требования к процедуре законотворчества при регулировании налогообложения [1; 2001. – № 37-38. – Ст. 189]. В реализации нормотворческих процедур в этой сфере они определяются следующими моментами, отражающими своеобразие налогового-правовой регламентации и ее процедурного отражения.

Материальные налоговые процедуры обеспечивают осуществление материального регулятивного налогового правоотношения, регламентирующего позитивные действия его субъектов, направленные на своевременное и точное исполнение налоговой обязанности. Эти процедуры, будучи весьма многооб-

разными, как и проявление налогового регулирования, учитывают специфику субъектного состава, разнообразие объектов налогообложения, особенности режима исполнения налоговой обязанности (наличие или отсутствие льгот, периодичность и порядок уплаты налогов, своеобразие налоговой отчетности и др.). «... Каждая материальная процедура «прикреплена» к соответствующему регулятивному отношению, будучи обязательным условием его нормальной реализации» [7, с. 32].

Определение этой процедуры содержанием основного правоотношения, регулирующего исполнение налоговой обязанности, предполагает 2 особенности.

Во-первых, ее цельность и направленность: материальная налоговая процедура регламентирует реализацию исключительно налогового отношения. Это, естественно, вызывает следующие вопросы: когда заканчивается налоговое регулирование и когда завершается налоговое отношение. Ответ на эти вопросы позволяет подойти к выводу о границах упомянутой процедуры, причем, в двойственном контексте: границы с процессуальной налоговой процедурой и границы с материальной процедурой другого финансово-правового института – прежде всего

ПРОБЛЕМЫ ЗАКОННОСТИ

бюджетного. При анализе проблемы границы с налогово-процессуальной процедурой таким моментом будет наличие либо отсутствие в поведении налогоплательщика действий, позволяющих ставить вопрос о правонарушении при исполнении налоговой обязанности. Если подобных оснований нет, налоговые отношения реализованы, налоговая обязанность исполнена в режиме материальных налоговых процедур, а если есть основания ставить вопрос о правонарушении, подключаются процессуальные налоговые процедуры.

В случае выделения институциональной границы материальной налоговой процедуры необходимо понять, в какой момент завершается исполнение налоговой обязанности. Абстрагируясь от некоторых деталей, можно говорить о моменте перечисления денег в счет уплаты налога. На этом материальное налогово-процедурное регулирование завершается, а процедурное трансформируется в несколько иную форму, выражающуюся бюджетно-правовыми нормами. Между ними нет кардинального разрыва, ибо и налоговое, и бюджетное регулирование однотипны как проявления финансово-правового, публичного воздействия на поведение участников отношений. Но

безусловным есть и то, что окончание исполнения налоговой обязанности – своевременное и полное перечисление денег налогоплательщика в бюджет в счет налоговой обязанности – означает завершение материальной налоговой процедуры по уплате налога. С этого момента можно вести речь либо о продолжении последней (связанной с налоговой отчетностью), либо о возникновении материальной бюджетной процедуры, осуществляющей регулятивное бюджетное правоотношение по исполнению бюджета по доходам.

Принципиальное выделение момента, разграничивающего материальные процедуры в налоговом и бюджетном регулировании, очень важно по многим основаниям. Различен субъектный состав (вряд ли кто-то найдет в бюджетных материальных процедурах в качестве участников физических лиц, тогда как в налоговых – это одни из основных субъектов), как и видовые формы финансовых правоотношений (налоговые, опосредующие исполнение налоговой обязанности, уплату налогов и сборов; бюджетные, регламентирующие все стадии движения публичных денежных фондов в таких централизованных формах, как бюджеты). Особенно необходимо такое разграничение именно с позиции разреше-

ния спора и определения его предмета. В этом случае странно, когда рассмотрение и доказывание той или иной позиции в налоговом споре осуществляется аргументацией бюджетно-правовыми нормами [4, с. 57-62]. Материальная налоговая процедура завершена, началась материальная бюджетная. Их проведение в жизнь происходит в однотипных, но все-таки специфических, институциональных режимах, что вряд ли дает основания уничтожать границы между ними вообще.

Во-вторых, основное содержание и направленность материальных налоговых процедур не только не исключает, а наоборот, предполагает и обуславливает системность и многоуровневость их разновидностей. Ориентированность их на реализацию налоговых правоотношений, регулирующих исполнение налоговой обязанности, вызывает необходимость структурировать данные процедуры по составляющим налоговой обязанности на первом уровне. Это процедуры учета, уплаты и отчетности. В дальнейшем они могут быть поделены более детально в зависимости от необходимости и задач глубины проникновения в исследуемую проблему. Например, материальные налоговые учетные процедуры разделяются на процедуры относи-

тельно учета (а) налогоплательщиков и (б) объекта налогообложения. Эти же учетные процедуры налогоплательщиков дифференцируются и в зависимости от вида налога (плательщики налога (а) на прибыль, (б) на добавленную стоимость и т.д.) или типа плательщиков (ведение реестров (а) физических лиц-плательщиков налогов и сборов, (б) предприятий и организаций как налогоплательщиков). Подобное многообразие регулятивных налоговых правоотношений обуславливает и множественность налоговых материально-процедурных форм.

Процессуальная налоговая процедура опирается на материальное охранительное налоговое правоотношение, регламентирующее действия участников налогового правоотношения, выражающее либо пассивное поведение в отношении действий по исполнению налоговой обязанности, либо активные действия, которые привели к налоговому правонарушению. Последнее может касаться действий как налогоплательщиков, так и контролирующих органов.

Налоговый процесс обусловлен охранительным налоговым правоотношением. Однако особенность налогово-правового регулирования, безусловно, предполагает участие в нем государства либо органов, которым

оно делегировало представлять и защищать его интересы. Наличие властной стороны налоговых правоотношений, конечно, предполагает участие в нем субъекта властных полномочий, независимо от формы налоговых правоотношений. С учетом этого, трудно согласиться, что своеобразной чертой юридического процесса как правовой процедуры при регламентации налогообложения является обязательное наличие в составе правоотношения властного субъекта [6, с. 13]. Сложно оценивать это как специфическую особенность юридического процесса, поскольку наличие властного субъекта характерно для всех видов налоговых процедур.

Содержание процесса связано с юридической деятельностью, направленной на разрешение споров о праве и осуществление правового принуждения [5, с. 31]. Юридический процесс, фактически, выступает организационной формой применения предписаний материальных правовых норм, которая реализуется через активные действия ряда субъектов. Прежде всего речь идет о специальных субъектах: во-первых, это лица, реализующие свое право на обращение за защитой нарушенных прав и интересов; во-вторых, это судебные органы – субъекты, располагающие полномочиями

принимать решения относительно такой защиты.

Процесс налоговый представляет собой разновидность юридического, форму юридической налоговой процедуры, основывающуюся на выделении и реализации материального охранительного налогового правоотношения, характеризующейся специфической ролью властвующего субъекта (как организатора отношений и собственника денежных средств) и детальной нормативной регламентацией поведения участников налоговых правоотношений, а также существующую в тесной связи с материальной регулятивной налоговой процедурой.

Д.В. Винницкий обращает внимание на то, что налоговый процесс, в отличие от налоговой процедуры, касается регламентирования достаточно узкой сферы отношений. С этим, безусловно, необходимо согласиться. Однако нам представляется логичным уточнить следующее. «Институт налогового процесса призван регулировать процедуру состязательного характера, а точнее, отношения по применению мер налогово-правового принуждения и по разрешению налогово-правовых споров» [2, с. 308]. Во-первых, уместно задуматься о самой природе состязательности при процедурном урегулировании налогового

спора в режиме административного судопроизводства. Вряд ли здесь можно говорить о традиционной состязательности (процессуальных правах и обязанностях сторон, сроках и т.д.). Появление административных судов как специализированных, в компетенцию которых входит разрешение налоговых споров, логично обусловило и новый подход к гарантиям защиты налогоплательщика. Бремя доказывания, в отличие от хозяйственного судопроизводства, лежит на субъекте властных полномочий – налоговом органе. Характерны для административного судопроизводства и иные гарантии, обеспечивающие защиту плательщика от носителя власти. Во-вторых, применение мер налогово-правового принуждения, видимо, не следует связывать исключительно с налоговым процессом. В определенных формах они могут использоваться и на стадии административного апелляционного согласования, в рамках материальных налоговых процедур.

И.В. Глазунова подчеркивает, что «... сведение налогового процесса в его понимании до производства по делам о налоговых правонарушениях или налогового судопроизводства не является достаточно теоретически обоснованным. Более предпочтительной представля-

ется позиция, в соответствии с которой предлагается включить все налогово-правовые нормы, связанные с определенной процедурой реализации нормативных предписаний, в понятие налогового процесса» [3, с. 189, 190]. Данная точка зрения вызывает ряд возражений. Во-первых, видимо, здесь наличествует некоторое смешение налоговой процедуры и налогового процесса, поскольку предлагается «включить все налогово-правовые нормы, связанные с определенной процедурой ... в понятие налогового процесса». Это действительно схожие, но неидентичные по содержанию и правовой природе конструкции. Во-вторых, вряд ли можно признать абсолютно устоявшейся точку зрения о сведении налогового процесса к производству по делам о налоговых правонарушениях или судебному судопроизводству. Единство налогового процесса предполагает целостную характеристику его с позиций субъектного состава, предмета и содержания. В то же время производство по делам о налоговых правонарушениях и судебное судопроизводство существенно различаются по этим критериям. В-третьих, вызывает сомнение включение всех налогово-правовых норм, связанных с определенной процедурой осуществления норматив-

ПРОБЛЕМЫ ЗАКОННОСТИ

ных предписаний, в понятие «налоговый процесс». Реализация предписания правовой нормы предполагает воздействие на поведение участника данных отношений. В зависимости от ситуации оно может выражать действия плательщика – активные или пассивные, законопослушного либо нарушившего предписания правовой нормы (по ошибке или умышленно). Все это, естественно, повлияет на характер и режим проведения в жизнь нормативного предписания. Поэтому вряд ли в этой ситуации возможно формирование единого образования. Как представляется, востребованной здесь, несомненно, должна быть классификация разновидностей налоговых процедур (именно в зависимости от реализации требований налогово-правовых норм, в первую очередь от реализации налоговой обязанности) и выделение налогового процесса, на этапе которого речь идет о разрешении спора.

Реализация плательщиками налоговой обязанности может быть разной и обеспечиваться различными правовыми режимами, что делает несколько спорным приведенное выше определение налогового процесса. Она осуществляется в нескольких формах, на основании чего и можно предложить

принципиальный подход к классификации типов налоговых процедур, соотношение их с налоговым процессом. Так, осуществление налоговой обязанности может выступать в форме активных действий:

а) обязанного лица. В этом случае особенностью подобного типа налоговых процедур является то, что ими регулируется поведение одного субъекта. Безусловно, при этом речь идет о построении и реализации поведения налогоплательщика в соответствии с предписаниями налогово-правовых норм, о действиях законопослушного плательщика;

б) как обязанного лица, так и субъекта, представляющего властвующую сторону в налоговых правоотношениях (чаще всего речь идет о налоговых органах). Данная разновидность процедур обеспечивает регламентацию поведения плательщика и контролирующего его органа. Причем здесь может говориться о 2-х разновидностях такого типа процедур. Во-первых, они могут касаться активных действий обоих участников при осуществлении прав и обязанностей каждого в условиях правомерного поведения налогоплательщика (уточнение сведений в едином реестре плательщика, подача и согласование данных налоговой отчет-

ности и т.д.). Во-вторых, в режиме такого типа процедур могут согласовываться и спорные ситуации, возникшие между налогоплательщиком и налоговым органом при налоговых проверках, уточнении сведений, предоставленных налогоплательщиком в налоговые органы, и пр. Особенностью этого является тот факт, что все согласования и фактическое разрешение спора проходят в рамках самих налоговых органов, т.е. речь идет об апелляционном административном согласовании, определяющемся иерархией налоговых органов (район – область – государство);

в) 3-х субъектов – обязанного лица, налогового органа и судебного органа. Этот случай представляет собой спор, который либо невозможно разрешить в режиме апелляционного административного согласования, либо который сразу возник в форме, предполагающей судебное разбирательство. В этой

ситуации налицо уже отношения между 3-мя субъектами, которые и обуславливают существование такой конструкции, как налоговый процесс.

В самом общем смысле налоговый процесс можно рассматривать с 2-х позиций, как это делают сторонники широкого и узкого понятия юридического процесса. [7, с. 60] С одной стороны, под ним понимают урегулированный правом порядок юрисдикционной деятельности при рассмотрении индивидуальных дел. При этом акцент в назначении налогового процесса делается на юрисдикционном правоприменении, когда его задачи сводятся к опосредованному принуждению или устранению любых помех, регулирующему действие права в рамках и посредством охранительных налоговых правоотношений. С другой стороны, налоговый процесс ассоциируется с применением норм материального права.

Список литературы: 1. Відомості Верховної Ради України. 2. Винницький Д.В. Російське податкове право: проблеми теорії та практики. – СПб.: Юрид. центр Пресс, 2003. – 428 с. 3. Глазунова И.В. Налоговый процесс: подходы к определению понятия // Актуальные проблемы финансового права Республики Беларусь, России, Украины/ Отв.ред. Д.В. Винницкий. – СПб.: Изд. дом С.- Петерб. гос. ун-та, Изд-во юрид. фак. СПбГУ, 2006. – 492 с. 4. Кучерявенко М.П. Проблема колізійності фінансового законодавства у рішеннях Вищого адміністративного суду України (деякі аспекти методології). Право України. – 2008. – № 9. – С. 57-62. 5. Лукьянова Е.Г. Теория процессуального права. – М.: Изд-во НОРМА, 2003. – 240 с. 6. Налоговые процедуры: Учеб. пособ. / Под ред. А.Н. Козырина. – М.: НОРМА, 2008. – 256 с. 7. Протасов В.М. Основы общеправовой процессуальной теории. М.: Юрид. лит., 1991. – 143 с.

Надійшла до редакції 12.12.2008 р.