

дисс. ... к.ю.н. : 12.00.04 / Егоров А. Е.; Моск. гос. ин-т междунар. отношений. – Москва, 2013. – 177 с.

3. Егоров А.Е. Альтернативные способы урегулирования налоговых споров в США. Налоговые споры: опыт России и других стран: по материалам V междунар. науч.- практ. конф. 26-27 октября 2011 г., Москва: сборник / сост. М.В. Завязочникова; под ред. С.Г. Пепеляева. – М. : Статут, 2012. – 315 с.

4. Белоусов А. В. Процедуры разрешения налоговых споров по законодательству США : дисс. ... к.ю.н. : 12.00.14 / Белоусов А.В.; Рос. акад. правосудия. – Москва, 2008. – 161 с.

УДК 347.73

Минаева О. М.,

канд. юрид. наук, судья Харьковского
апелляционного административного суда

НАЛОГОВО-ПРОЦЕДУРНЫЕ НОРМЫ

В статье осуществляется углубленный научный анализ вопросов общетеоретического и практического значения, проводится критическое исследование правовой природы налогово-процедурных норм их роли и значения в процессе правового регулирования общественных отношений в сфере налогообложения. Обосновывается необходимость алгоритмизации поведения участников налоговых правоотношений, которая происходит путем определения правил поведения таких субъектов в рамках процессуальных налогово-правовых предписаний. С целью обеспечения доктринальной определенности осуществляемого научного исследования, в статье раскрывается характер соотношения таких категорий как: «нормы налогового права», «налогово-процессуальные нормы» и «налогово-процедурные нормы». Отмечается, что на сегодняшний день существует ряд критериев классификации налогово-процедурных норм, при этом как главный критерий дифференциации последних, обозначается непосредственный предмет регулирования налогово-процедурных норм.

Ключевые слова: налогово-процедурные нормы, участники налоговых правоотношений, нормы налогового права, налогово-процессуальные нормы, налогообложение, общественные отношения, критерии дифференциации налогово-процедурных норм.

У статті здійснюється поглиблений науковий аналіз питань загальнотеоретичного і практичного значення, проводиться критичне дослідження правової природи податково-процедурних норм їхньої ролі та значення у процесі правового регулювання суспільних відносин у сфері оподаткування. Обґрунтовується необхідність алгоритмізації поведінки учасників податкових правовідносин, що відбувається шляхом визначення правил поведінки таких суб'єктів у рамках процесуальних податково-правових приписів. З метою забезпечення доктринальної визначеності здійснюваного наукового дослідження, у статті розкривається характер співвідношення таких категорій як: «норми податкового права», «податково-процесуальні норми» і «податково-процедурні норми». Відзначається, що на сьогоднішній день існує ряд критеріїв класифікації податково-процедурних норм, при цьому як головний критерій диференціації останніх, позначається безпосередній предмет регулювання податково-процедурних норм.

Ключові слова: податково-процедурні норми, учасники податкових правовідносин, норми податкового права, податково-процесуальні норми, оподаткування, суспільні відносини, критерії диференціації податково-процедурних норм.

In article the profound scientific analysis of questions of general-theoretical and practical value is performed, critical research of the legal nature of tax and procedural regulations of their role and value in the course of legal regulation of the public relations in the sphere of the taxation is conducted. Need of algorithmization of behavior of participants of tax legal relationship which occurs by determination of rules of conduct of such subjects within procedural tax and legal instructions is proved. For the purpose of ensuring doctrinal definiteness of the performed scientific research, in article

nature of a ratio of such categories as is designated: "regulations of a tax law", "tax procedural rules" and "tax and procedural regulations". It is noted that today there is a number of criteria of classification of tax and procedural regulations, at the same time as the main criterion of differentiation of the last, is designated a direct subject of regulation of tax and procedural regulations.

Keywords: tax and procedural regulations, participants of tax legal relationship, regulations of a tax law, tax procedural rules, taxation, public relations, criteria of differentiation of tax and procedural regulations.

Постановка проблеми. В рамках любого общественного взаимодействия существуют социально обусловленные правила поведения, соблюдение которых является обязательным для поддержания интерактивности элементов общественной системы. При отсутствии общественных регуляторов, к которым мы, в том числе, относим нормы права, было бы невозможным установить надлежащий порядок развития общественных отношений. Общественные отношения регулируются посредством нормативно закреплённых правил поведения. Соответствующие правила внешне объективируются посредством их формализации в рамках норм права. Законодательное закрепление норм права необходимо для обеспечения определенности субъектов права в их правах и обязанностях. Особенностью общественных отношений в сфере налогообложения является сложный характер взаимодействия и взаимосвязей их структурных элементов. В связи с этим объективно необходима алгоритмизация поведения участников таких отношений, которая происходит путем определения правил поведения таких субъектов в рамках процессуальных налогово-правовых предписаний.

Анализ исследования данной проблемы. Исследованию вопросов, связанных с правовой природой налогово-процедурных норм их ролью и значением в процессе правового регулирования общественных отношений в сфере налогообложения посвящены научные труды: Р. О. Гаврилюка, О. М. Козырина, Н. П. Кучерявенка, С. Г. Пепеляева, Г. В. Петровой, М. И. Пискотина, Е. А. Ровинского и др.

Однако, несмотря на наличие содержательных научных достижений по этой тематике, многие аспекты остаются невыясненными.

Целью статьи является проведение углубленного научно-теоретического исследования правовой природы налогово-процедурных норм их роли и значения в процессе правового регулирования общественных отношений в сфере налогообложения.

Изложение основного материала. Правило поведения участников общественных отношений можно отождествить с таким понятием как норма поведения. Сам термин «норма» происходит от латинского «norma», что означает начало деятельности, образец, которому нужно следовать, правило поведения. Нужно отметить, что В. Даль детерминировал норму как общее правило, которое нужно соблюдать во всех тождественных случаях; пример или образец деятельности [1, с. 555]. Аналогична также позиция С. Ожегова, который отмечал, что под нормой следует понимать нормативно определенное установление, общественно обусловленный обязательный порядок, структуру чего-либо [2, с. 408].

Норма должна расцениваться, как правило, возможного и должного поведения участника общественных отношений, в рамках которого определяются нормативно установленные пределы такого поведения посредством обязательств, запретов, разрешений на совершение поступков или действий, которые детерминируют социально значимое поведение участника общественных отношений. Норма представляет собой императив, который определяет стандарт взаимосвязей между людьми, за несоблюдение которого соответствующий участник общественных отношений должен понести меры негативных последствий (личностного, имущественного, организационного характера).

В то же время, следует отметить, что норма права не всегда содержит правило поведения. В данном случае мы говорим о специализированных (нетипичных) нормах права, которые не имеют самостоятельного регулятивного или охранного значения и выполняют вспомогательную,

сопровожающую роль. К таким нормам, в частности, относятся нормы-принципы, нормы-дефиниции и тому подобное.

Что же касается регламентации общественных отношений в сфере налогообложения, то она осуществляется посредством налогово-правовых норм. Н. П. Кучерявенко отмечает, что под налогово-правовой нормой следует понимать общеобязательное формализованное нормотворцем правило поведения, которое устанавливается и гарантируется государством, и функционирует в тесном взаимодействии с другими нормами налогового права, определяет права и обязанности участников налоговых отношений. Автор приводит ряд общих признаков норм налогового права: а) налогово-правовая норма обусловлена государственной волей, она имеет категорический характер, что обуславливается ее публично-властным установлением; б) нормы налогового права формализуются и санкционируются публично-властным субъектом, который выражает государственную волю; в) налогово-правовая норма имеет характер общеобязательного предписания, соблюдение и исполнение которого обеспечивается возможностью применения мер государственного принуждения к субъекту налогового права [3, с. 169].

Налогово-правовая норма детерминируется нами в качестве разновидности социальных норм, так как она является образцом поведения участников общественных отношений в сфере налогообложения, правилом, которое определяет векторальную направленность поступков субъектов налогового права. Норма налогового права является своеобразной моделью поведения участников налоговых отношений. Правила поведения, которые закрепляются в рамках налогово-правовой нормы, являются общими, то есть такими, которые регулируют поведение участников налоговых отношений непрерывно, устанавливая формы и правила действий субъектов налогового права [4, с. 203].

На телеологическую специфику налогово-правовых норм указывает Е. А. Ровинский, который отмечает, что норма налогового права направлена на внешнее выражение политической воли в аспекте формирования централизованных и децентрализованных публичных денежных фондов,

необходимых для выполнения функций и задач государства, территориальных общин [5, с. 110, 112], [6, с. 44-45]. На характер обусловленности норм налогового права также указывает Г. В. Петрова, которая отмечает, что налоговые нормы вытекают из государственного суверенитета, объективно-обусловленных императивов единого рынка страны и социальной функции бюджета. В рамках такого подхода к характеристике налогово-правовых норм автор пытается сделать акцент на их национально-государственном характере, что отличает их от других социальных регуляторов – социальных норм [7, с. 117].

Когда возникает необходимость обеспечить регулирование процедурной деятельности субъектов права, то ее регламентация опосредуется нормами процессуального характера. В то же самое время мы отмечаем, что нормы процессуального характера находятся в тесном взаимодействии с нормами материальными. Так, И. А. Галаган отмечает, что нормы процессуального характера возникли из-за необходимости обеспечить надлежащий порядок реализации материальных нормативно-правовых предписаний. Наличие процессуальных норм обусловлено рядом объективных факторов, которые наглядно демонстрируют необходимость дальнейшей модернизации и укрепления нормативно-правовой надстройки, существенного усиления эффективности регулирования общественных отношений [8, с. 14]. Аналогичную позицию также занимает М. И. Байтин, который отмечает, что под нормами процессуального характера следует понимать правила организационно-процедурного упорядочения деятельности субъектов права, так как они регламентируют формы, порядок и методы, посредством которых реализуются нормы материального права [9, с. 219].

Что же касается процессуальной регламентации налоговых отношений, то она осуществляется посредством налоговых норм процессуального характера. Так, процессуальные налогово-правовые нормы [10, с. 94], [11, с. 83-85], [12, с. 84] детерминируют форму правореализации материальных налогово-правовых норм, определяющих способы, методы и порядок деятельности участников общественных отношений в

сфере налогообложения. Процессуальные нормы налогового права фактически устанавливают организационно-правовую форму реализации налогово-правовых предписаний материального характера. Как отмечает Н. П. Кучерявенко, налогово-процессуальные нормы имеют своей задачей обеспечить надлежащее регулирование порядка налогообложения (процессуальные формы, процедуры), осуществления контролируемыми органами своей компетенции. Автор отмечает, что процессуальная регламентация общественных отношений в сфере налогообложения связана с организационной деятельностью по надлежащей правореализации норм материального права посредством налогово-процессуальных норм.

Ученый отмечает, что налогово-процессуальные нормы имеют производный характер, что обусловлено, прежде всего, их «обслуживающей» ролью по отношению к налогово-правовым предписаниям материального характера [3, с. 179]. В доктринальных источниках сформулирован традиционный подход к отделению материальных норм от процессуальных норм права. Так, если нормы материального права отвечают на вопрос «что?», то нормы процессуального права дают ответ на вопрос «как?» [13, с. 41]. По мнению О. Е. Кутафина, нормы материального характера указывают на то, что нужно делать для их непосредственного использования. Что же касается процессуальных нормативно-правовых предписаний, то они, как отмечает автор, детерминируют то, как и в какой последовательности должна проходить правореализация материальных нормативно-правовых предписаний [10, с. 94]. Процессуальные нормы права играют роль своеобразной надстройки над нормативными предписаниями материального права, которая должна обеспечить достижение качественного результата через деятельность уполномоченных субъектов права [11, с. 84].

С целью обеспечения доктринальной определенности осуществляемого нами научного поиска, представляется необходимым определить соотношение нормы налогового права, налогово-процессуальной нормы и налогово-процедурной нормы. Так, когда мы говорим о нормах

налогового права, то имеем в виду нормативно-правовые предписания как материального, так и процессуального характера, которые в своей системности и правореализационном взаимодействии обеспечивают надлежащее регулирование общественных отношений, возникающих в сфере налогообложения.

Когда же мы говорим о налогово-процессуальных нормах права, то в данном случае мы имеем в виду нормативно-правовые предписания, которые определяют организационные аспекты алгоритмизации, надлежащей правореализации нормативных предписаний материального характера. Что же касается налогово-процедурных предписаний, то они по своей природе являются тождественными налогово-процессуальным нормам, однако не совпадают с ними по сфере своего регулятивного воздействия. Такой подход обусловлен, прежде всего, тем, что налоговый процесс является более широкой по своему содержанию категорией, так как в орбиту его регулятивного воздействия входят как налоговые процедуры, так и налоговые производства.

Налогово-процедурные нормы обеспечивают организационную регламентацию исключительно налоговых процедур. Налогово-процедурные нормы, имея процессуальный характер, направлены на достижение нескольких целей. Так, налогово-процедурные нормы направлены на обеспечение реализации компетенции контролирующих органов в рамках осуществляемой ими контрольно-надзорной деятельности. При этом, налогово-процедурные нормы определяют наиболее рациональные формы осуществления контролирующими органами их компетенционных полномочий, направленных на достижение качественных результатов их деятельности. Также следует отметить, что процедурные нормы налогового права формируют правовые гарантии обеспечения прав и обязанностей участников налоговых процедур, тем самым способствуя фактической реализации их интересов [3, с. 181].

Налогово-процедурные нормы направлены на обеспечение логического, последовательного порядка правового регулирования. Реализация соответствующих задач определяет

особый регулятивно-упорядочивающий характер налогово-процедурных норм, которые:

- а) детерминируют субъектный состав участников той или иной налогово-процедурной деятельности;
- б) указывают какие действия необходимо предпринять участникам налоговых процедур, и в какой последовательности;
- в) определяют организационную форму совершения налогово-процедурных действий;
- г) детерминируют круг прав и обязанностей участников налогово-процедурных отношений;
- д) определяют порядок принятия решений участниками налогово-процедурной деятельности [14, с. 61].

Нужно отметить, что на сегодняшний день существует ряд критериев классификации налогово-процедурных норм. Главным критерием их дифференциации является непосредственный предмет регулирования налогово-процедурных норм – организационные отношения, которые складываются в процессе выполнения налоговой обязанности, регулирования налогообложения в целом [15, с. 41-43]. Учитывая вышесказанное, к налогово-процедурным нормам мы относим:

а) процедурные нормы, которые детерминируют позитивную деятельность как правообязанных, так и управомоченных субъектов налоговых отношений. Соответствующие налогово-процедурные нормы регулируют деятельность, связанную с реализацией субъективных прав и выполнением юридических обязанностей участниками материальных отношений в сфере налогообложения. Налогово-процедурные нормы направлены на обеспечение налоговой регулятивной процедуры, под которой следует понимать последовательные стадии достижения целей процессуального регулирования;

б) процедурные нормы, направленные на регулирование правоохранительной деятельности. Данный вид налогово-процедурных норм имеет своей направленностью обеспечить регламентацию отношений, которые складываются в рамках процедур по разрешению налоговых споров, в процессе осуществления мер принудительного характера;

в) смешанные налогово-процедурные нормы, которые фактически являются разновидностью предыдущих норм. Они формируются, как правило, с использованием бланкетных конструкций. В качестве примера можно привести нормы, которые определяют правоприменительную деятельность по привлечению лица, совершившего финансовое правонарушение, к финансовой ответственности [3, с. 197].

Дифференциацию налогово-процедурных норм можно осуществлять также по ряду других критериев:

1) по объему регулирования:

а) общие процедурные нормы: обеспечивают регулирование общественных отношений в сфере налогообложения в целом;

б) специальные процедурные нормы: определяют налогово-процедурное регулирование в пределах отдельной (специфической) стадии процедурного регулирования;

2) по субъекту, которому они адресуются:

а) налогово-процедурные нормы, определяющие порядок деятельности публично-властных субъектов налогового права;

б) налогово-процедурные нормы, определяющие порядок выполнения налоговой обязанности налогоплательщика;

в) налогово-процедурные нормы, регулирующие порядок деятельности других лиц (налоговых агентов, представителей и т.п.);

3) по характеру диспозиции:

а) нормы обязывающего характера – налогово-процедурные нормы, которые содержат безальтернативное, однозначное указание о должном поведении участника налоговых отношений;

б) нормы уполномочивающего характера – предоставляют субъекту налогового права самостоятельность выбора варианта своего поведения;

в) нормы запретительного характера – закрепляют за субъектом налогового права обязанность воздерживаться от действий, которые определяются предписаниями действующего законодательства как неправомерные;

4) по темпоральному признаку:

а) нормы неопределенного времени действия;

б) нормы, действующие в течение определенного промежутка времени.

В то же самое время мы отмечаем, что едва ли не главным классификационным критерием разграничения налогово-процедурных норм является процедурная стадия, в рамках которой они реализуются. Именно стадийность налоговых процедур характеризует их регулятивную динамику, принадлежность осуществления которой и определяют налогово-процедурные нормы. Так, на основе вышеупомянутого критерия налогово-процедурные нормы можно поделить на:

1) налогово-процедурные нормы, определяющие порядок постановки на учет налогоплательщика;

2) налогово-процедурные нормы, которые определяют порядок уплаты общеобязательных платежей (налогов и сборов);

3) налогово-процедурные нормы, определяющие порядок подачи налоговой отчетности и т.д.

Выводы. Таким образом, можно констатировать, что налогово-процедурные нормы наделены рядом специфических признаков. К признакам налогово-процедурной нормы можно отнести:

1) налогово-процедурная норма права имеет инструментальное и содержательное значение. Когда мы говорим об инструментальном назначении налогово-процедурной нормы, то имеем в виду, в первую очередь, ее способность выступать в роли средства регулирования налогово-правовых отношений. Учитывая важность процессуальной регламентации такой императивной по своему характеру отрасли права, как налоговое право, именно налогово-процедурные нормы могут выступать в качестве основных, первичных и наиболее действенных средств регламентации соответствующей группы общественных отношений. Что же касается содержательного значения налогово-процедурной нормы, то оно проявляется в том, что соответствующие нормы налогового права включают в себя правила поведения, посредством которого алгоритмизируется деятельность субъектов налогового права. Содержание налогово-процедурных норм находит свою объективацию в рамках

нормативно-определенной деятельности участников налоговых отношений.

2) налогово-процедурная норма выступает в роли нормативной конструкции первичного порядка, в рамках которой закрепляется правило поведения субъекта налогового правоприменения. В таком случае мы говорим, что налогово-процедурная норма и правило поведения соотносятся как форма и содержание. Именно налогово-процедурная норма служит своеобразной нормативной конструкцией, которая обеспечивает стабильность процедурного правила и его очевидность для всех субъектов налогового правоприменения. Именно благодаря закреплению налогово-процедурного правила в рамках соответствующих норм права гарантируется его общеобязательность.

3) налогово-процедурные нормы имеют как регулятивное, так и охранное назначения. Когда мы говорим о регулятивном назначении налогово-процедурных норм, то на первый план выносим их положительное назначение, которое имеет своей направленностью обеспечить регулирование общественных отношений в сфере налогообложения.

Литература:

1. Даль В. Толковый словарь живого великорусского языка: в 4-х т. – М.: Русский язык, 1979. Т. 2. И – О. – 779 с.
2. Ожегов С. И. Словарь русского языка. — 4-е изд., испр. и доп. — М.: Гос. изд-во иностр. и нац. словарей, 1961. – 900 с.
3. Кучерявенко М. П. Податкові процедури: правова природа та класифікація / М. П. Кучерявенко. — К.: Алерта; КНТ; ЦУЛ, 2009. – 460 с.
4. Алексеев С. С. Проблемы теории права: Основные вопросы общей теории социалистического права. В 2 т. Т. 1. – Свердловск: Издательство Свердловского юридического института, 1972. – 396 с.
5. Ровинский Е. А. Основные вопросы теории советского финансового права – М.: Госюриздат, 1960. – 193 с.
6. Гаврилюк Р. О. Дія норм податкового права в часі, просторі та за колом осіб: монографія / Р. О. Гаврилюк. – Чернівці: Рута, 2002. – 392 с.

7. Петрова Г. В. Налоговые отношения: теория и практика правового регулирования : моногр. / Г. В. Петрова. – М. : Олита, 2003. – 272 с.
8. Процессуальные нормы и отношения в советском праве (в «непроцессуальных» отраслях) : кол. моногр. / под ред. И. А. Галагана. – Воронеж : Изд-во Воронеж. ун-та, 1985. – 157 с.
9. Байтин М. И. Сущность права (Современное нормативное правопонимание на грани двух веков) [Текст] / М. И. Байтин. – Саратов : СГАП, 2001. – 413 с.
10. Кутафин О. Е. Предмет конституционного права. – М. : Юрист, 2001. – 444 с.
11. Лучин В. О. Конституционные нормы и правоотношения: Учебное пособие для вузов / В. О. Лучин. – М. : Закон и право, ЮНИТИ, 1997. – 159 с.
12. Лейст О. Э. Сущность права. Проблемы теории и философии права. – М. : ИКД «Зерцало – М», 2002. – 288 с.
13. Протасов В. Н. Основы общеправовой процессуальной теории. – М. : Юрид. лит-ра, 1991. – 197 с.
14. Пискотин М. И. Советское бюджетное право (основные проблемы). – М. : Юрид. литература, 1971. – 312 с.
15. Юридическая процессуальная форма: теория и практика / [В. С. Основин, В. О. Лучин, А. С. Пиголкин и др.] ; под общ. ред. П. Е. Недбайло и В. М. Горшенева. – М. : Юрид. лит., 1976. – 280 с.

УДК 342.924:347.799

Плачкова Т. М.,
аспірантка кафедри
морського та митного права Національного
університету «Одеська юридична академія»

АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВИЙ МЕХАНІЗМ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ БЕЗПЕКИ МОРЕПЛАВСТВА В УКРАЇНІ: ГЕНЕЗА ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ

У статті в хронологічному порядку розглянуті основні нормативно-правові акти українського законодавства в сфері забезпечення безпеки мореплавства. Відзначається актуальність комплексного дослідження сучасного адміністративно-