

И. А. Сапрыкина,
преподаватель

Воронежского государственного университета

**ПОНЯТИЕ И ЗНАЧЕНИЕ
ПРОЦЕССУАЛЬНЫХ НОРМ
НАЛОГОВОГО ПРАВА**

Современное налоговое право в российской юридической науке остается малоизученным и в то же время динамично развивающимся явлением. В нынешних условиях налоговое законодательство России отличается нестабильностью, слабой теоретической базой, подчиненностью политической ситуации в государстве и требует дальнейшего совершенствования. Частота принятия нормативных документов, регулирующих налоговые правоотношения, во много раз опережает теоретические разработки ученых-юристов в области налогового права. Одной из особенностей Налогового кодекса РФ как основного источника налогового права является объединение в его составе материально-правовых норм и норм процессуального характера. Следует также отметить, что при обсуждении в Государственной Думе проектов Налогового кодекса в 1996—1998 гг. предлагалось принятие Процессуального налогового кодекса, который должен был включать методику исчисления налогов и уплату их в бюджет¹. Анализ положений ныне действующего Налогового кодекса РФ показывает, что в нем высок удельный вес процессуальных норм. Налогово-правовые процессуальные нормы нуждаются в изучении и теоретической детализации. Разработка теоретической базы налоговых процессуальных норм позволит выполнить такие задачи, как упорядочение системы законодательства в области взимания налогов, наиболее полное обеспечение прав и исполнение обязанностей участников налоговых правоотношений, упростит процедуру применения налогового законодательства.

На изучение теории налогово-процессуальных норм большое влияние оказывают общетеоретические исследования в области процессуального права. В структуре права существуют два вида норм — нормы материального права и нормы процессуального права. Чаще всего ученые-юристы определяют материальные нормы как «базовые», «основные», а процессуальные нормы — как вспомогательные, обеспечивающие реализацию и применение норм материальных. Зачастую в теории права умалется самостоятельное значение процессуальных норм, в механизме правового регулирования им отводится второстепенная роль.

¹ См.: Давыдова М. В., Пантелева А. И. Понятие и предмет налогового процессуального права // Финансовое право. 2006. № 3. С. 12.

По поводу теоретического определения процессуальной нормы в юридической науке существует многообразие точек зрения. Нормы процессуального права регулируют общественные отношения, складывающиеся при соблюдении определенного порядка (процедуры, процессуальных форм) реализации уполномоченными субъектами своих функций². Нормы процессуального права — это установленные ... государством общеобязательные правила поведения, определяющие процедуру регламентации организационно-процессуальных отношений, складывающихся в правоприменительной деятельности, и обеспеченные силой государственного воздействия³. Процессуальная норма — это установленное государством общеобязательное правило поведения процедурного характера, регулирующее общественные отношения, складывающиеся в сфере юрисдикционной и иной охранительной деятельности уполномоченных органов⁴.

Таким образом, не наблюдается единства мнений авторов при характеристике понятия «процессуальная норма».

Следует отметить, что процессуальная правовая норма является разновидностью нормы права вообще и отвечает всем ее признакам. Правовая норма, в свою очередь, являясь основной составляющей права, вбирает в себя и все его специфические черты: волевой характер; общеобязательность; нормативность; связь с государством; формальную определенность; системность⁵.

Норма права — это общеобязательное правило (веление), установленное или признанное государством, обеспеченное возможностью государственного принуждения, регулирующее общественные отношения⁶. Мнения ученых сходятся в том, что основными признаками правовой нормы выступают: фиксированность; общеобязательность; властность; логичность⁷, а также системность, установление компетентными государственными органами (в большинстве случаев), обеспечение при необходимости реализации предписаний правовых норм принудительной силой государства⁸. В юриди-

² См.: *Лучин В. О.* Процессуальные нормы в советском государственном праве. М., 1976. С. 6.

³ См.: *Мельников Ю. И.* Природа и содержание норм процессуального права в социалистическом обществе: Учеб. пособие. Ярославль, 1976. С. 82.

⁴ См.: *Лужьянова Е. Г.* Теория процессуального права. М.: НОРМА, 2003. С. 179.

⁵ См.: *Малько А. В.* Теория государства и права в вопросах и ответах: Учеб.-методич. пособие. 4-е изд., перераб. и доп. М.: Юристъ, 2004. С. 95. Те же признаки права определяются, например: *Смоленский М. Б.* Теория государства и права. Ростов н/Д: Феникс, 2005.

⁶ См.: *Лазарев В. В., Липень С. В.* Теория государства и права: Учебник для вузов. М.: Спарк, 1998. С. 201—202.

⁷ См.: Теория государства и права: Учебник для вузов / Под ред. М. М. Рассолова, В. О. Лучина, Б. Э. Эбзеева. М.: ЮНИТИ-ДАНА, Закон и право, 2001. С. 235—238.

⁸ См.: *Лазарев В. В., Липень С. В.* Теория государства и права: Учебник для вузов. С. 201—202.

ческой литературе нормы права классифицируются на виды по различным критериям: по предназначению той или иной нормы в системе правовых норм; по предмету правового регулирования; по характеру предписания и др.

Исторически наибольшее развитие получают материальные нормы, а затем нормы процессуальные. Процессуальное право как совокупность правовых норм, регулирующих юрисдикционную и иную охранительную деятельность специально уполномоченных государством органов, появляется лишь на значительно поздних этапах жизни человеческого общества, отражением степени цивилизованности которого в определенной мере и является процессуальное право и уровень его развития⁹. Первоначально в качестве самостоятельных процессуальных отраслей права обособились уголовный и гражданский процесс. В последнее время все чаще возникают вопросы, связанные с доказательством существования процессуальных (процедурных) норм в «непроцессуальных» отраслях права. Так, можно говорить о выделении конституционного, административного, земельного и т. д. процесса. Подобная ситуация возникла и в науке финансового права (и его подотрасли — налоговом праве).

Существование в рамках налогового права процессуальных норм имеет объективные предпосылки. После принятия в 1998 г. части 1 Налогового кодекса РФ стал активно обсуждаться вопрос о существовании налогового процесса как разновидности финансового процесса. Это свидетельствует о том, что налоговое законодательство порождает массив налоговых правоотношений, имеющих неимущественный характер и обеспечивающих реализацию имущественных налоговых правоотношений¹⁰. С изменением экономических условий в РФ актуальным стал вопрос об обязанности отчуждения части собственности в пользу государства в виде налогов. Отношения, возникающие между налогоплательщиком и государством, по своей сути конфликтны, так как в сфере налогообложения всегда проявляется их имущественный характер, причем эти отношения регулируются императивными (властными) методами. Налоговый закон фактически ограничивает правомочие распоряжения как составляющее право собственности налогоплательщика¹¹. Чтобы предотвратить «спор» между налогоплательщиком и государством, в отношении правоприменительных органов объективно устанавливается процессуальный порядок их деятельности. Наиболее оптимальным для налогового органа будет установление режима работы «разрешено только то, что разрешено». Современное налоговое законодательство построено на воплощении в жизнь правовой политики налоговой справедливости, т.е. политики баланса интересов налогоплатель-

⁹ См.: *Кашанина Т. В.* Происхождение государства и права. М., 1999. С. 298.

¹⁰ См.: *Карасёва М. В.* Бюджетное и налоговое право: Политический аспект. М.: Юристъ, 2003. С. 18.

¹¹ См.: Там же. С. 15.

щиков и государства¹². Таким образом, законодательное закрепление налогового процесса, регламентация его отдельных элементов (стадий, производств, процедур), а также теоретическое исследование налогово-процессуальных норм (как основы налогового процесса) позволит создать баланс интересов сторон налоговых правоотношений и предоставит возможность устранения конфликтности отношений «налогоплательщик — государство».

Для установления процессуальных норм в налоговом праве необходимо, прежде всего, определиться в понимании границ такого явления, как «налоговый процесс». Те отношения, которые будут включены в понятие «налоговый процесс», естественно, и будут возникать на основе реализации процессуальных норм налогового права. Соответственно, те отношения, которые будут выходить за рамки нашего понимания налогового процесса, не будут возникать на основе реализации процессуальных норм налогового права. В связи с этим необходимо рассмотреть взгляды различных ученых по поводу понимания юридического процесса. Теория процессуального права многовариантна, ибо существует множество концепций юридического процесса.

Процесс (от лат. *processus* — продвижение) представляет собой совокупность последовательных действий, направленных на достижение чего-либо.

Изучению юридического процесса как явлению процессуального права посвящены труды таких ученых, как В. М. Горшенев, И. А. Галаган, В. Н. Протасов, Е. Г. Лукьянова, И. В. Панова и др.¹³

Многообразие определений понятия «юридический процесс» зависит, на наш взгляд, от двух основных факторов: 1) исторических условий, в которых формировались взгляды ученых на данный правовой феномен; 2) области правовых знаний, в которой проводилось исследование данного юридического явления (процессуальные или «непроцессуальные» отрасли права). Следует, однако, не забывать о наличии в настоящее время более или менее стройной системы процессуального права, разработанной учеными-теоретиками. Наиболее признанными в настоящее время являются следующие позиции по поводу трактовки понятия «юридический процесс».

¹² См.: Карасёва М. В. Бюджетное и налоговое право: Политический аспект. С. 10.

¹³ См.: Горшенев В. М. Теория юридического процесса. Харьков: Изд-во при Харьк. гос. ун-те изд. объедин. «Вища школа», 1985; Юридическая процессуальная форма: Теория и практика. М.: Юрид. лит., 1976; Процессуальные нормы и отношения в советском праве (в «непроцессуальных» отраслях) / Под ред. И. А. Галагана. Воронеж: Изд-во Воронеж. гос. ун-та; Протасов В. Н. Модель надлежащей правовой процедуры: Теоретические основы и главные параметры // Сов. государство и право. 1990. № 7; Лукьянова Е. Г. Теория процессуального права. М.: НОРМА, 2003; Панова И. В. Юридический процесс: Понятие, структура, виды // Правов. наука и реф. юрид. образ.: Сб. науч. трудов. Вып. 9: Нов. законодат. Российской Федерации: Пробл. становл. и применения. Воронеж: Изд-во Воронеж. гос. ун-та, 1998.

Юридический процесс — это комплексная система органически взаимосвязанных правовых форм деятельности уполномоченных органов государства, должностных лиц, а также заинтересованных в разрешении различных юридических дел иных субъектов права, которая: а) выражается в совершении операций с нормами права в связи с разрешением определенных юридических дел; б) осуществляется уполномоченными органами государства и должностными лицами в пользу заинтересованных субъектов права; в) закрепляется в соответствующих правовых актах — официальных документах; г) регулируется процедурно-процессуальными нормами; д) обеспечивается соответствующими способами юридической техники¹⁴. Юридический процесс как разновидность социального процесса является нормативно установленной формой упорядочения юридической деятельности (действий) и правовых документов (актов), которая включает в себя судебные процессы (судопроизводство) и правовые процедуры¹⁵. Юридический процесс — это нормативно установленные формы упорядочения юридической деятельности, направленные на оптимальное удовлетворение и гарантирование интересов субъектов права¹⁶.

Трактовка понятия «юридический процесс» в различных отраслях права в настоящее время проводится с учетом общетеоретических разработок процессуального права.

Уголовный процесс — это деятельность специальных государственных органов (органов дознания, следователя, прокурора, суда). Деятельность данных органов представляет собой вид государственной деятельности и заключается в раскрытии, расследовании преступлений, разрешении уголовных дел в суде и проверке законности и обоснованности вынесенных судом решений¹⁷. Уголовный процесс рассматривается его теоретиками как деятельность компетентных государственных органов. Уголовный процесс и уголовное судопроизводство — понятия равнозначные, хотя буквальное толкование этих понятий может привести к мысли о различном их содержании. В настоящее время идентичность этих понятий определяется традицией, а также особой значимостью в процессе именно судебной деятельности¹⁸.

Гражданский процесс, по мнению авторитетного российского цивилиста XIX в. профессора Ю. С. Гамбарова, есть порядок принудительного осуществления гражданского права и сводится к совокупности норм, определяющих образ действия как существующих органов защиты права, так и лиц, пользующихся этой защитой или так или ина-

¹⁴ См.: Горшенев В. М. Теория юридического процесса. С. 8.

¹⁵ См.: Панова И. В. Юридический процесс: Понятие, структура, виды. С. 147.

¹⁶ См.: Малько А. В. Теория государства и права в вопросах и ответах: Учеб.-методич. пособие. М.: Юрист, 2004. С. 171.

¹⁷ См.: Победкин А. В., Яшин В. Н. Уголовный процесс: Учебник / Под ред. В. Н. Григорьева. М.: Книжный мир, 2004. С. 6.

¹⁸ См.: Там же. С. 8.

че привлекаемых к ней¹⁹. Таким образом, гражданский процесс есть единство процессуальных действий, процессуальных прав и обязанностей суда, других участников процесса. В ходе указанной деятельности совершаются лишь те действия, которые заранее предусмотрены процессуальными нормами, и поэтому гражданские процессуальные отношения всегда выступают в форме процессуальных правоотношений, а сам гражданский процесс (гражданское судопроизводство) представляет собой неразрывную связь (систему) действий и правоотношений²⁰.

Анализируя приведенные выше высказывания, можно прийти к выводу о том, что и гражданский, и уголовный процесс как вид государственной деятельности отождествляются с судопроизводством. Это не случайно, так как главным, руководящим участником двух этих видов процесса выступает суд. Суду в уголовном и гражданском процессе отводится решающая роль. Остальные участники процесса вступают с судом в общественные отношения, которые соответственно регулируются уголовно-процессуальными и гражданско-процессуальными нормами.

Уголовный и гражданский процесс выделились в самостоятельные правовые отрасли, регулируют обособленный круг общественных отношений (имеют свой предмет правового регулирования), используют специальную методологию.

Административный процесс — это порядок осуществления государственно-управленческой деятельности, совокупность последовательных действий, совершаемых с целью реализации норм административного права²¹. Административный процесс, как его ни рассматривать — узко или широко, в юрисдикционном или управленческом плане, несомненно, является процессуальной формой исполнительной власти, т.е. это в первую очередь государственно-властная деятельность. Выражая соответствующим образом реализацию многочисленных и разнообразных функций органов исполнительной власти, административный процесс «участвует» в принятии как нормативных, так и индивидуальных актов государственного управления²².

Налоговый процесс — это правовая категория, которая появилась относительно недавно. Принятый Налоговый кодекс РФ сформулировал процедуру исполнения обязанности по уплате налогов и сборов. Ранее этот порядок почти не был урегулирован. Налогово-правовые процедурные нормы в настоящее время рассредоточены в различных разделах и главах НК РФ. Кодификация законодательства о налогах и сборах не привела к формированию общей части процедурного права. Процедуры, предусмотренные действующим налоговым законодательством, остаются

¹⁹ См.: Гражданский процесс: Учебник / Под ред. М. К. Треушникова. М.: ООО «Городец издат», 2003. С. 26.

²⁰ См.: Там же. С. 27.

²¹ См.: Административно-процессуальное право: Курс лекций / Под ред. И. Ш. Киляшханова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, Закон и право, 2004. С. 16.

²² См.: Там же. С. 14.

несистематизированными, значительная их часть продолжает регламентироваться подзаконными правовыми актами. Данные обстоятельства не могут препятствовать попыткам аналитическим путем вывести некоторые общие положения, которые свойственны различным налоговым процедурам²³.

Налоговый процесс учеными-финансоведами рассматривается: 1) как институт налогового права; 2) как подотрасль налогового процедурного права. Современная концепция налогового процесса базируется на исследованиях ученых-теоретиков, и наиболее обстоятельными и детально обоснованными являются исследования таких ученых, как М. В. Карасёва, Д. В. Винницкий, В. И. Гудимов²⁴.

Д. В. Винницкий при разработке концепции налогового процесса опирался на исследования теоретика процессуального права В. Н. Протасова²⁵. В. Н. Протасов определяет юридическую процедуру в широком смысле, придавая ей обобщающее значение относительно таких частных понятий, как процессуальное производство и юридический процесс. Юридическая процедура обоснованно оценивается как гарантия законности, правопорядка, демократии, защищенности прав и интересов граждан. Процедура ...являет собой систему, которая: а) ориентирована на достижение конкретного социального результата; б) состоит из последовательно сменяющих друг друга актов поведения и как деятельность внутренне структурирована целесообразными общественными отношениями; в) урегулирована социальными нормами как нормативная модель или определена в договоре как порядок реализации конкретного отношения; г) иерархически построена; д) постоянно находится в динамике, развитии; е) имеет служебный характер: выступает средством реализации основного, главного для нее общественного отношения. По мнению В. Н. Протасова, реализация практически всех разновидностей социальных норм нуждается в процедурах и соответствующих процедурных нормах²⁶. Сторонники широкого понимания юридической процедуры в зависимости от характера отношения, реализации которого она служит, подразделяют ее на материальную, процессуальную, правотворческую²⁷. Каждая материальная процедура «прикреплена» к соответствующему регулятивному отношению, будучи обязательным условием

²³ См.: Винницкий Д. В. Российское налоговое право: Проблемы теории и практики. СПб.: Юрид. центр Пресс, 2003. С. 294.

²⁴ См.: Карасёва М. В. Бюджетное и налоговое право: Политический аспект; Винницкий Д. В. Российское налоговое право: Проблемы теории и практики; Гудимов В. И. Налоговый контроль: Процессуально-правовая характеристика: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2005.

²⁵ См.: Протасов В. Н. Модель надлежащей правовой процедуры: Теоретические основы и главные параметры // Сов. государство и право. 1990. № 7.

²⁶ См.: Протасов В. Н. Модель надлежащей правовой процедуры: Теоретические основы и главные параметры. С. 15.

²⁷ См.: Там же. С. 16; Винницкий Д. В. Российское налоговое право: Проблемы теории и практики. С. 311.

его нормальной реализации. Регулятивные правоотношения ... непосредственно направлены на упорядочение, закрепление и развитие общественных отношений²⁸. Специфика процессуальной процедуры ... обусловлена особенностями охранительных отношений, которые отличаются от регулятивных основаниями возникновения, нормативной базой, содержанием, целевым назначением²⁹. Охранительные отношения складываются на основе охранительных юридических норм; при их помощи осуществляются меры юридической ответственности и защиты субъективных прав³⁰. По мнению В. Н. Протасова, для правотворческой процедуры главным является «правоотношение, находящееся вне сферы реализации права, в рамках которого существует и реализуется “право на правотворчество”»³¹. Некоторые исследователи предпринимают попытки рассматривать и налоговый процесс с позиции правотворческой процедуры. По мнению Б. Е. Дегтя, налоговый процесс включает два по существу самостоятельных процесса: налоговый правотворческий процесс и налоговый правоприменительный процесс³². Такая концепция, на наш взгляд, является ошибочной. Правотворчество — необходимая предпосылка существования правовых норм, оказывающих управленческое воздействие на общественные отношения. Это одна из форм деятельности государства по решению стоящих перед ним управленческих задач по выполнению своих функций³³. Нецелесообразно присваивать правотворческую деятельность в качестве характерной черты любой сфере, где имеет место правовое регулирование. Закон есть явление универсальное; осуществлять «специализацию» правовых норм применительно к тем или иным группам общественных отношений вправе только сам субъект правотворческой деятельности. Основные субъекты правотворчества — государственные органы, принимающие нормативные правовые акты³⁴. Как известно, правотворческие органы не являются участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах (ст. 9 НК РФ)³⁵.

²⁸ См.: Алексеев С. С. Общая теория права: В 2 т. М.: Юрид. лит., 1982. Т. 2. С. 107.

²⁹ См.: Протасов В. Н. Модель надлежащей правовой процедуры: Теоретические основы и главные параметры. С. 17.

³⁰ См.: Алексеев С. С. Общая теория права: В 2 т. Т. 2. С. 108.

³¹ Протасов В. Н. Модель надлежащей правовой процедуры: Теоретические основы и главные параметры. С. 15.

³² См.: Деготь Б. Е. Понятие налогового процесса // Закон и право. 2005. № 3. С. 54.

³³ См.: Шувалов И. И. Правотворчество в механизме управления обществом: Необходимость комплексного исследования. М.: Норма, 2005. С. 20.

³⁴ См.: Там же. С. 42.

³⁵ В качестве участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, выступают: 1) организации и физические лица, признаваемые налогоплательщиками; 2) организации и физические лица, признаваемые налоговыми агентами; 3) налоговые органы; 4) таможенные органы.

Ученый-финансовед Д. В. Винницкий в качестве самостоятельного автономного элемента системы налогового права выделяет налоговое процедурное право³⁶. Исследователь подчеркивает, что налоговое процедурное право объединяет материальные и процессуальные налогово-правовые нормы, призванные гарантировать выявление и надлежащий порядок реализации налоговых обязательственных и деликтных отношений. Налоговая процедура — любой установленный налоговым правом порядок применения налогово-правовых норм органами государственной власти и местного самоуправления, т. е., по существу, это любой урегулированный налоговыми нормами порядок правоприменения³⁷. Институт налогового процесса призван регулировать процедуру состязательного характера, а точнее, отношения по применению мер налогово-правового принуждения и по разрешению налогово-правовых споров³⁸. Д. В. Винницкий на основе целевого критерия подразделяет налоговые процедуры на следующие типы производств: учетное; корректирующее; обеспечительное; контрольное и юрисдикционное производство (налоговый процесс)³⁹. Налоговый процесс представляет собой особый, наиболее детально регламентированный порядок применения норм, строящийся на основе состязательности и связанный с разрешением конкретного спора или привлечением правонарушителя к ответственности⁴⁰. Таким образом, автор отождествляет понятия «налоговое юрисдикционное производство» и «налоговый процесс», которые, по его мнению, являются составляющими более широкого явления — налоговой процедуры. Такая позиция имеет ограниченное распространение среди ученых. Наиболее признанной является точка зрения, в соответствии с которой юридический процесс (когда о нем идет речь в процессуальных или «непроцессуальных» отраслях) подразделяется на стадии, производства, процедуры. Думается, что общепризнанная позиция будет верной, что способствует установлению единообразия понимания и простоты применения положений процессуального законодательства.

Детальному исследованию вопросы, касающиеся теории налогового процесса, были подвергнуты профессором М. В. Карасёвой в работе «Бюджетное и налоговое право России: Политический аспект». Автор справедливо отмечает, что научная мысль по вопросу о границах юридического процесса движется от максимально узкой ко все более

³⁶ См.: *Винницкий Д. В.* Российское налоговое право: Проблемы теории и практики. С. 294.

³⁷ См.: *Винницкий Д. В.* Понятие «налоговая процедура», «налоговый процесс» и «налоговое производство» // *Финансовое право: Учебник / Под ред. М. В. Карасёвой.* М.: Юрист, 2006. С. 411—412.

³⁸ См.: *Винницкий Д. В.* Российское налоговое право: Проблемы теории и практики. С. 308.

³⁹ См.: Там же. С. 310.

⁴⁰ См.: *Винницкий Д. В.* Понятие «налоговая процедура», «налоговый процесс» и «налоговое производство». С. 413.

широкой трактовке юридического процесса⁴¹. М. В. Карасёва аргументированно отмечает, что понятие юридического процесса целесообразно расширить за счет включения в него самостоятельной деятельности независимых субъектов права по реализации своих прав и обязанностей, возникающих у них при вступлении в различные правоотношения. В подтверждение своей позиции М. В. Карасёва приводит такие доказательства, когда права различных субъектов, закрепленных в законодательстве, обеспечены развернутыми процессуальными гарантиями их реализации и не требуют правоприменительной деятельности компетентных органов. Причиной этого, в конечном итоге, является демократизация общественной жизни и — как результат — стремление законодателя сделать реализацию прав и обязанностей граждан максимально эффективной, свободной от вмешательства государственных органов, их свободного усмотрения⁴². Такая позиция ранее нашла отражение и в теории права⁴³. Проблема обеспечения действенности права не ограничивается сферой применения права. Норма может действовать, и весьма эффективно, создавая определенную мотивировку поведения самим своим существованием⁴⁴. Государство проявляет прямую заинтересованность в том, чтобы его законы полно и правильно отражали общественные потребности, были бы достаточно эффективны⁴⁵.

«Теория правореализационного налогового процесса» в настоящее время является прогрессивной. Несомненно, обеспечение исполнения налогоплательщиками обязанности по уплате налогов и сборов в бюджет является важнейшей задачей государства. Без налогов не представляется возможным функционирование ни одного государства. Налог с исторической точки зрения уже превратился в «традицию». Абсолютное добровольное исполнение налоговой обязанности будет наиболее удобным для государства. Такая ситуация может быть характерна для стран с развитыми экономическими отношениями, имеющими «давнюю налоговую историю» и детально разработанную и апробированную «процессуальную схему уплаты налогов». Законодательное обеспечение гарантий по добровольному исполнению обязанности по уплате налогов и сборов в бюджет без участия компетентных органов в Российской Федерации отсутствует. Например, ст. 45 НК РФ «Исполнение обязанности по уплате налога или сбора» посвящена и добровольному, и принудительному исполнению обязанности по уплате налога. В соответствии с п. 1 ст. 45 НК РФ налогоплательщик обязан самостоятельно

⁴¹ См.: Карасёва М. В. Бюджетное и налоговое право России: Политический аспект. С. 141.

⁴² См.: Там же. С. 142.

⁴³ См., например: Халфина Р. О. Необходимые условия действенности права // Сов. государство и право. 1990. № 3.

⁴⁴ См.: Там же.

⁴⁵ См.: Бобылев А. И. Механизм правового воздействия на общественные отношения // Государство и право. 1999. № 5. С. 108.

исполнить обязанность по уплате налога, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах. Далее законом устанавливается императивная норма, которая говорит нам о том, что обязанность по уплате налога должна быть выполнена в срок, установленный законодательством о налогах и сборах. Налогоплательщик вправе исполнить обязанность по уплате налога досрочно. Налоговый кодекс РФ параллельно устанавливает нормативную регламентацию и добровольного и принудительного исполнения обязанности по уплате налогов и сборов.

На современном этапе в России, скорее всего, не существует самостоятельных нормативных рычагов, которые могли бы обеспечивать абсолютное полное исполнение налоговой обязанности налогоплательщиками, и обособление самостоятельной статьи, регуливающей добровольное исполнение обязанности по уплате налогов и сборов, пока невозможно. В переходный период наиболее популярным способом обеспечения добровольного исполнения налоговой обязанности является снижение ставок налогов и уменьшение количества налоговых платежей.

Налог, будучи многогранным явлением, имеет множество аспектов: политический, экономический, социальный. Для общества, населения страны важны социальные преобразования и их влияние на изменения в налоговой политике. Французский ученый, профессор университета г. Реймса Марк Леруа в работе «Социология налога» в качестве факторов, влияющих на решения налогоплательщика об уплате налога, определяет низкий уровень осведомленности граждан о налогах и сложность фискальной информации⁴⁶. Для российского законодательства о налогах и сборах также характерна сложность формулировки, построения и все еще сохраняющаяся разрозненность норм налогового права в различных правовых документах.

На основе изложенного выше можно сделать вывод, что «теория правореализационного налогового процесса» — это «теория будущего».

Заслуживающей внимания точкой зрения по поводу понимания сущности налогового процесса является точка зрения В. И. Гудимова⁴⁷. Ученый определяет налоговый процесс как вид юридического процесса, представляющий собой определенную системой норм налогового права форму упорядочивания властно-значимой деятельности уполномоченных государством в сфере налогов и сборов органов, их должностных лиц, осуществляемой в связи с реализацией основной налоговой обязанности налогоплательщика — исчислением и уплатой налога, а также иной тесно связанной с этим деятельностью, в том числе по исчислению, взысканию налога, осуществлению налогового контроля, привлечению к ответственности лиц, совершивших правонарушения, за которые налоговым законодательством предусмотрена ответственность⁴⁸.

⁴⁶ См.: Леруа Марк. Социология налога: Пер. с фр. М.: Дело и сервис, 2006. С. 53.

⁴⁷ См.: Гудимов В. И. Указ. соч.

⁴⁸ См.: Там же. С. 8.

В. И. Гудимовым в качестве признаков налогового процесса как самостоятельного вида юридического процесса обособляются следующие: а) правовую базу налогового процесса составляет система процессуальных норм налогового права; б) налоговый процесс характеризуется тем, что обязательным участником процессуальных правоотношений являются компетентные субъекты, наделенные соответствующими властными полномочиями на ведение правоприменительной или иной властно-значимой деятельности; в) налоговый процесс выражается в совершении операций с нормами права; г) налоговый процесс всегда связан с разбирательством определенного юридического дела, т.е. таких обстоятельств и фактов, которые основываются на праве и влекут за собой юридические последствия; д) налоговый процесс заключается в деятельности по рассмотрению конкретных юридических дел и принятию соответствующих юридических актов; е) налоговый процесс непосредственно связан с необходимостью использования различных методов и средств юридической техники; ж) налоговый процесс всегда связан с реализацией закрепленных в законе компетенции, прав и обязанностей в определенных нормативно-правовыми актами о налогах и сборах порядке и последовательности⁴⁹.

Выявленные исследователем признаки налогового процесса в наибольшей степени характеризуют его специфические особенности и позволяют отграничить его от иных видов юридического процесса. Таким образом, разделяя точку зрения В. И. Гудимова по поводу понимания сущности налогового процесса, мы будем рассматривать налоговый процесс как процесс правоприменительный и примем его за основу при определении понятия процессуальных норм налогового права. Иначе говоря, мы придерживаемся точки зрения о том, что налоговый процесс — это форма деятельности правоприменительных органов (Правительства РФ, налоговых, таможенных органов), связанная с исчислением и уплатой налога, взысканием налога, осуществлением налогового контроля, привлечением к ответственности лиц за совершение налогового правонарушения.

Для более глубокого понимания сущности, значения и видов налогово-правовых процессуальных норм необходимо рассмотреть структуру налогового процесса, исходным элементом которого и являются процессуальные нормы налогового права.

Структура — это внутреннее строение рассматриваемого явления. Для большинства ученых-процессуалистов типичным является выделение в рамках юридического процесса таких структурных элементов, как стадии, производства, процедуры. Требование последовательности рассмотрения дел участниками процесса охватывается понятием «процессуальные стадии», а требование профессиональной специализации деятельности — понятием «процессуальные производства». Оба эти понятия тесно между собой взаимосвязаны⁵⁰.

⁴⁹ См.: Гудимов В. И. Указ. соч. С. 14.

⁵⁰ См.: Панова И. В. Юридический процесс: Понятие, структура, виды. С. 149.

Стадия (греч. stadion) — период, определенная ступень в развитии чего-либо, фаза развития⁵¹. Стадия процесса — динамическая относительно замкнутая совокупность закрепленных действующим законодательством способов, методов, форм, выражающих или предопределяющих строгое и неуклонное осуществление процедурно-процессуальных требований, отражающих пространственно-временные аспекты процессуальной деятельности и обеспечивающих логико-функциональную последовательность совершения конкретных действий, направленных на достижение конкретного, материально обусловленного правового процессуального результата⁵².

Наиболее развернуто, с отражением всех существенных признаков стадии налогового процесса можно определить как динамические, относительно замкнутые системы закрепленных в законодательстве о налогах и сборах способов, методов, форм осуществления деятельности в этой области, выражающих или предопределяющих строгое и неуклонное осуществление процедурно-процессуальных требований, отражающих пространственно-временные стороны процессуальной деятельности и обеспечивающих логико-функциональную последовательность совершения таких действий, направленных на достижение конечного, материально обусловленного процессуально-правового результата — поступления налогов в соответствующий бюджет или внебюджетный фонд⁵³.

Исходя из анализа законодательства в области налогов и сборов, а также положений правоприменительной теории процесса, налоговый процесс можно представить в виде последовательности следующих основных стадий: 1) стадия исчисления налога; 2) стадия корректировки; 3) стадия налогового контроля; 4) стадия принудительного взыскания налога; 5) стадия привлечения к ответственности за правонарушение в сфере налогов и сборов⁵⁴.

Процессуальное производство — это главный элемент юридического процесса, представляющий собой системное образование, комплекс взаимосвязанных процессуальных действий, которые: а) образуют определенную совокупность процессуальных правоотношений, отличающихся предметной характеристикой и связанностью с соответствующими правоотношениями; б) вызывают потребности установления, доказывания, а также обоснования всех обстоятельств и фактических данных рассматриваемого юридического дела; в) обуславливают необходимость закрепления, официального оформления полученных процессуальных результатов в соответствующих актах-документах⁵⁵.

⁵¹ См.: Словарь иностранных слов: Свыше 21 000 слов / Отв. ред. В. В. Бурцева, Н. М. Семенова. 2-е изд., стереотип. М.: Рус. яз. — Медиа, 2004. С. 456.

⁵² См.: Лайтман В. И. Процедурно-процессуальная форма в деятельности общественных организаций СССР: Автореф. дис. .. канд. юрид. наук. Харьков, 1982. С. 7—8.

⁵³ См.: Гудимов В. И. Указ. соч. С. 86.

⁵⁴ См.: Там же.

⁵⁵ См.: Олейников С. Н. Общетеоретические проблемы юридической процессуальной формы: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Харьков, 1986. С. 21.

Налоговое производство как правовая категория объединяет и систематизирует действия субъектов налоговых правоотношений на основе предметно-функционального критерия⁵⁶.

Анализируя различные точки зрения относительно структуры налогового процесса, можно сделать вывод, что все исследователи придерживаются мнения о существовании в рамках налогового процесса стадий и производств, причем стадии отражают временной порядок осуществления деятельности, а производства — предметные свойства процессуальной деятельности. Нельзя не заметить разницы в критериях такого структурирования налогового процесса, однако, чаще всего, для удобства и единства систематизации порядка процессуальной деятельности, производства рассматриваются как более частное явление по отношению к стадиям, т.е. производства «привязываются» к той или иной стадии налогового процесса.

С точки зрения правоприменительного налогового процесса исследователи выделяют следующие налоговые процессуальные производства:

1) на стадии исчисления налогов имеет место налогово-расчетное производство;

2) на стадии корректировки можно выделить два производства: зачетно-возвратное производство и производство по изменению срока уплаты;

3) на стадии налогового контроля можно выделить налогово-учетное производство, производство по проведению камеральных налоговых проверок, производство по проведению выездных налоговых проверок;

4) на стадии принудительной уплаты налога имеют место производство по уплате недоимки и пени, производство по взысканию налога за счет денежных средств налогоплательщика в банке, производство по взысканию налога за счет иного имущества налогоплательщика;

5) на стыке стадий можно выделить обеспечительное производство;

6) на стадии привлечения к налоговой ответственности можно выделить производство по делу о налоговом правонарушении налогоплательщика, налогового агента, плательщика сборов, совершенных лицами, не являющимися налогоплательщиками, налоговыми агентами, плательщиками сборов⁵⁷.

Производство — это достаточно крупное подразделение в структуре налогового процесса. Оно складывается из совокупности взаимосвязанных процедур⁵⁸.

Процедура (лат. *procedere* — продвигаться) — официально установленный порядок действий при обсуждении, ведении какого-либо дела⁵⁹.

⁵⁶ См.: Гудимов В. И. Указ. соч. С. 98.

⁵⁷ См.: Там же. С. 103.

⁵⁸ См.: Карасёва М. В. Бюджетное и налоговое право: Политический аспект. С. 151.

⁵⁹ См.: Словарь иностранных слов: Свыше 21 000 слов / Отв. ред. В. В. Бурцева, Н. М. Семенова. 2-е изд., стереотип. С. 456.

В каждом производстве налогового процесса насчитывается по две-три процедуры. Разница лишь в том, что в некоторых налоговых производствах процедуры взаимосвязаны «в цепочку», где одна процедура меняет другую, а в других — процедуры не только связаны «в цепочку», но и параллельны друг другу. Кроме того, в некоторых производствах особые процедуры имеют место лишь в определенных ситуациях⁶⁰.

Исходя из позиции правоприменительной теории юридического процесса, представляется, что процедура является более узкой категорией по сравнению с юридическим процессом и включается в его структуру в качестве отдельного элемента. Под процедурой понимается относительно самостоятельное образование, которое обладает характерными чертами процесса, стадии как его части, но отличается меньшей, ограниченной сферой деятельности⁶¹.

Мы рассматриваем налоговый процесс с точки зрения общеправовой теории правоприменительного юридического процесса. Таким образом, можно дать следующее теоретическое определение процессуальной нормы налогового права.

Налогово-процессуальная норма — это общеобязательное, формально определенное правило поведения (предписание), которое исходит от государства и охраняется его принудительной силой, являющееся формой упорядочивания властно-значимой деятельности уполномоченных государством в сфере налогов и сборов органов, их должностных лиц, осуществляемой в связи с реализацией основной налоговой обязанности налогоплательщика — исчислением и уплатой налога, а также иной тесно связанной с этим деятельностью, в том числе по исчислению и взысканию налога, осуществлению налогового контроля, привлечению к ответственности лиц, совершивших правонарушения, за которые налоговым законодательством предусмотрена ответственность.

⁶⁰ См.: *Карасёва М. В.* Бюджетное и налоговое право: Политический аспект. С. 151.

⁶¹ См.: *Гудимов В. И.* Указ. соч. С. 126.