



*Кучерявенко М. П.,
д.ю.н., професор,
завідувач кафедри фінансового права,
Національний університет «Юридична академія
України імені Ярослава Мудрого»*

СПІВВІДНОШЕННЯ МАТЕРІАЛЬНОГО ТА ПРОЦЕСУАЛЬНОГО В ПОДАТКОВО-ПРАВОВОМУ РЕГУЛЮВАННІ

Процедурні податково-правові норми, що регулюють позитивну реалізацію регулятивних норм, невідривні від матеріальних, виражають матеріальну націленість правового регулювання у сфері оподаткування. Якщо матеріальною нормою можна визначити тільки націленість податкового регулювання, то процедурна норма формує гарантії його реалізації. Дійсно, матеріальна норма визначить, що таке податок або збір як форма платежу, але забезпечити його надходження до бюджету, реалізувати матеріальне призначення податкових відносин можна тільки шляхом реалізації регулятивних процедур, шляхом дії процедурних податково-правових норм.

Матеріальність правових явищ може бути реалізована як через безпосереднє закріплення того чи іншого явища в матеріальній нормі, так і через визначення меж юридичного процесу всередині правореалізуючих процедур. Водночас процесуальні явища перебувають повністю в процедурно-правовій сфері. Якщо матеріальні процедури містять у собі, поряд із процедурними, регулятивні та охоронні норми, то процесуальні пов'язуються лише з процедурними. «Звідси межа між матеріальним і процесуальним у правовій системі проходить як усередині процедурно-правової сфери (між нормами та відносинами матеріальної процедури, з одного боку, та процесуальної - з іншого), так і поза нею - на стику процесу та матеріальних охоронних правовідносин» [5, с. 38-39]. Традиційно специфікою

процесуальної процедури, порівняно з матеріально-правовою, що характеризується особливістю охоронних правовідносин, вважають те, що «... в їх межах реалізуються обов'язки (та права) держави забезпечувати нормальну дію правового механізму. Цей момент призводить до обов'язкової присутності в складі процесу владного суб'єкта» [5, с. 39]. Наявність владного суб'єкта характерна в цілому для податково-правових норм, специфікою в даній ситуації буде особлива форма реалізації цієї ролі, специфічна система суб'єктів, що представляють державу, що відстоюють і захищають її інтереси.

Класифікація процесуальних норм може здійснюватися залежно від багатьох підстав (типів податків і платників, щодо складової податкового обов'язку і т.д.). Водночас, виходячи з їх функцій та призначення в механізмі правового регулювання, важливо розмежовувати норми загального і конкретного змісту. Податково-процесуальні норми загального змісту передбачають високий рівень узагальнення приписів нормативних установок, виділення спрямованості, завдань, принципів процесуального регулювання (норми-завдання, норми-принципи, норми-дефініції та ін.). Податково-процесуальні норми конкретного змісту орієнтовані на встановлення процесуальних прав та обов'язків конкретних учасників процедурного регулювання. З їх допомогою встановлюється порядок і умови процесуального регулювання відносно суб'єктів, що характеризуються певними видовими характеристиками (фізична особа-суб'єкт підприємницької діяльності; відокремлений підрозділ юридичної особи як платник податків і зборів і т. д.).

О. Є. Кутафін підкреслював, що матеріальні норми вказують на те, що потрібно робити для їх здійснення, тоді як процесуальні норми визначають, яким чином, у якому порядку потрібно реалізовувати матеріальні [1, с. 94]. Виходячи з цього, у багатьох роботах робиться акцент на службовій ролі, вторинному характері процесуальних норм, оскільки вони спрямовані на забезпечення перетворення в життя матеріально-правових приписів, місці процесуальних норм як своєрідної надбудови над нормами матеріального права, покликаної забезпечити досягнення результату через діяльність уповноважених суб'єктів [1, с. 97-98, 105; 3, с. 84]. «На відміну від норм матеріального права, які самі по собі мають на меті впливати на поведінку громадян, посадових осіб, державних органів, регулювати відносини між ними в різних областях громадського життя, процесуальні норми не мають самостійної "зовнішньої" мети. Вони виконують службу

роль відносно норм матеріального права, будучи формою і засобом їх здійснення, що, зрозуміло, нітрохи не применшує їх значення, тому що вони в ряді випадків і забезпечують правильне та ефективне застосування матеріальних норм» [4, с. 59]. Податково-процесуальні норми відрізняються певною подвійністю. З одного боку, вони створюють правові передумови для реалізації інтересів учасників податкових відносин, закріплених і регульованих матеріально-правовими приписами. З іншого боку, вони завдають і зворотного впливу на матеріальні приписи, виступаючи гарантіями, що забезпечують виконання матеріальних податково-правових норм, без яких не просто ускладнений, а неможливий перехід приписів матеріальних норм зі статичного стану в динамічний, особисту їх участь у регулюванні поведінки конкретних суб'єктів. Матеріально-правові норми утворюють немов би перший прошарок права, вказуючи, «що робити». Процесуально-правові норми, що становлять немов би другий прошарок, передбачають засоби охорони, захисту та відновлення першого прошарку права, вказують, «як робити» [2, с. 85].

Специфічною особливістю податково-правових процесуальних норм є те, що вони є більш динамічними, більш гнучкими порівняно з матеріальними. Незмінність матеріальних приписів відносно довгий період може бути адекватно відбита в мінливих процесуальних приписах, коли уточнюється процедура, порядок незмінних довгий час матеріальних норм. Процесуальні норми відрізняються ще й тим, що в них менш яскраво виражена орієнтація на використання примусових заходів впливу з боку держави на учасників податкових правовідносин.

Список використаної літератури

1. Кутафін О. Е. Предмет конституционного права / О. Е. Кутафін. - М.: Юристъ, 2001. - 444 с.
2. Лейст О. Э. Сущность права. Проблемы теории и философии права / Лейст О. Э. - М.: Зерцало. - М., 2002. - 288 с.
3. Лучин В. О. Конституционные нормы и правоотношения: учебн. пособие для вузов / Лучин В. О. - М.: Закон и право, ЮНИТИ, 1997. - 159 с.
4. Пискотин М. И. Советское бюджетное право (основные проблемы) / Пискотин М. И. - М.: Юридическая литература, 1971. - 312 с.
5. Протасов В. Н. Основы общеправовой процессуальной теории / Протасов В. Н. - М.: Юридическая литература, 1991. - 143 с.