

## МЕТОД ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИН

Розглядаючи фінансове право як єдину галузь, що складається із сукупності правових інститутів, податкове право являє собою фінансово-правовий інститут. Головне в організації оподаткування - забезпечення формування публічних грошових (юндів, а розподіл, використання їх (що полягає в основі забезпечення публічних видатків) знаходиться за межами податкового права. Податкове право, регулюючи засади формування доходних частин бюджетів, представляє собою комплекс податково-правових норм, що утворюють складний інститут. В основі регулювання полягають відносини, що опосередковують перехід грошових сум у (юрмі податкових платежів у власність держави. При цьому держава не надає конкретному платнику податків будь-якого певного еквіваленту, не бере на себе у зв'язку з цим якихось зобов'язань.

(лід погодитися з М.ІІ.Кучерявенко, що інститут податкового права представляє собою відокремлений комплекс правових норм, який забезпечує цілісне регулювання податкових правовідносин у межах єдиної сукупності фінансово-правових відносин. Юридичні норми утворюють систему єдиної галузі права не безпосередньо, а за допомогою певних проміжних ланок (інститути, підгалузі). І Податкове право в цій ситуації займає чітко виявлене проміжне положення, певне місце в цілісній системі фінансово-правового

регулювання, яке забезпечує збалансований та ефективний рух публічних грошових ((юндів 111. Податкове право забезпечує регулювання тільки окремої стадії руху публічних грошових фондів (їх акумуляції, формування) у відповідності з інституціональними особливостями предмета та методу.

Податково-правове регулювання характеризується деякими рисами, якими можна позначити своєрідність прояву фінансово- правових відносин у с((юрі оподаткування (досягнення певних юридичних цілей та конкретних соціальних результатів; наявність специфічного, але не ізольованого від фінансово-правового предмета регулювання; використання засобів та методів регламентації та розвитку суспільних відносин) [2] . Для досягнення певних цілей необхідне виділення в межах податково-правового регулювання основного концептуального орієнтира - забезпечення виконання податкового обов'язку, закріплення порядку, який гарантує ((юрму вання доходних частин бюджетів.

Головною особливістю правового регулювання є доля держави в податковому праві, де держава виступає як суб'єкт, який надає правилам поведінки (юрму обов'язкових правових приписів, та в той самий час як власник грошових коштів, що поступають до нього в результаті закріплених такими приписами дій учасників відносин. Особливості фінансово-правового регулювання обумовлені оригінальним поєднанням правових способів, які роблять безпосередній вплив на динаміку податкових правовідносин, характер взаємодії їх учасників, а також способи захисту їх законних інтересів та прав. Існують такі способи правового регулювання, які гармонізують фінансові правовідносини: примус, дозвіл, заборона, погодження, рекомендація, заохочування, договірний спосіб. Виявлення індивідуальних рис вказаних правових способів у ракурсі податкового права дозволяють скласти більш повну характеристику методу правового регулювання інституту податкового права.

Державний примус — це інструмент, що забезпечує правові приписи, гарантує їх виконання та напрямки на ((нормування механізму безперебійного надходження коштів до доходів бюджетів. Слід

погодитися з твердженнями П. М. Коркунова, що примус не . зляє собою основну особливість права. Примус є невід?ємним атрибутом права, але чи навряд тільки через примус можна висловити його зміст (ЗІ . Чи навряд можлива ситуація, коли ніхто не виконував би юридичний обов'язок добровільно, та кожного необхідно було б примушувати до скори закону. Дійсно, у податкових право-

відносинах примус існує, але більшою мірою через механізм різного роду імперативних способів забезпечення, які гарантують виконання податкового обов'язку зобов'язаними особами, які ухиляються від цього. Але в більшості випадків правове регулювання оподаткування припускає дії законслухняних платників, які спрямовані на своєчасне та повне нарахування та сплату податків та зборів, надання податкової звітності.

Так, згідно Ст. 67 Конституції України [4], кожен зобов'язаний сплачувати податки та збори в порядку та розмірах, встановлених законом. У підтвердження цього обов'язку, ст. 2 Закону України „Про систему оподаткування” від 25.07.1991 року [5] визначає сутність податку у вигляді обов'язкового внеску до бюджету відповідного рівня або державного цільового фонду, що здійснюється платником у порядку і на умовах, що визначаються законами України про оподаткування. Треба наголосити, що мова йдеться саме про обов'язковий внесок у добровільному порядку. Однак, ст. 2 Бюджетного кодексу [6] визначає поняття органів стягнення як органів, яким відповідно до закону надано право стягнення до бюджету податків, зборів (обов'язкових платежів) та інших надходжень. Серед таких органів кодексом виділяються податкові органи, правовий статус яких визначається Законом України „Про державну податкову службу в Україні” від 4.12.

1990 року [7]. Згідно цього закону до прав органів податкової служби відноситься право стягування до бюджетів та державних цільових ЦЮПДІВ сум недоїмки, у випадках та розмірах, встановлених законами України. Визначення ж поняття недоїмки знаходимо в ст. 1. Закону України „Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” від 21.12.2009 року [8]. Податковий борг (недоїмка) - податкове зобов'язання ( з урахуванням штрафних санкцій за їх наявності), самостійно узгоджене платником податків, або узгоджене в адміністративному чи судовому порядку, але не\* сплачене у встановлений строк, а також пеня, нарахована на суму такого податкового зобов'язання. Тобто органи податкової служби мають право у визначеному законом порядку стягувати лише суми податкового боргу (недоїмки), податкові ж платежі сплачуються в добровільному порядку, згідно конституційного обов'язку. Засоби примусу застосовуються лише у випадках не виконання конституційного обов'язку зі сплати податків.

На гаку саму особливість звертає увагу і А. Селіванов, виділяю чи таку нову юридичну категорію як адміністрування податків, під

яким слід розуміти правовідносини, які складаються в сфері здійснення уповноваженими державними органами заходів з погашення саме податкового боргу і передбачають застосування методів владно-примусового характеру до платників податків [19]. У податкових правовідносинах, коли виник борг перед бюджетом, обов'язок платника виникає не як наслідок договору, а за законом. Таким чином, порядок погашення боргу має не тільки публічно-правовий, а й конституційний характер.

Таким чином, примус у податковому праві характеризується декількома специфічними рисами [10]:

а) перш за все, це чітко спрямована діяльність щодо реалізації податкового обов'язку, забезпеченню надходжень у доходи держави, тобто, примус у податковому праві - це спеціальний предметний примус;

б) податковий примус є організованим, що здійснюється спеціально (створеними органами держави (органи податкової служби та ін.);

в) примус регулюється податково-правовими нормами та направлений на реалізацію їх у межах правопорядку, що забезпечує виконання податкового обов'язку;

г) використання примусових засобів по забезпеченню виконання податкового обов'язку підкорене певній процедурі діяльності податкових органів та їх посадових осіб.

Державний примус у податковому праві забезпечує владний характер відносин щодо встановлення, введення та сплати податків та зборів, здійснення податкового контролю. Це дозволяє розглядати податкові відносини як спеціальні владні відносини, що виникають у процесі державного управління оподаткуванням.

Дозвіл як спосіб правового регулювання надає суб'єкту право на здійснення власних активних дій. Як вважає В. Д. Сорокін, суб'єкт права чи правовідносин вирішує, використовувати чи ні надану йому правомочність, керуючись при цьому тільки суб'єктивними уявленнями та не випробовуючи ніякого обов'язуючого впливу з боку права [11]. Юридичні дозволи надають можливість суб'єктам права за власним вибором, виходячи із власних інтересів, ставати чи ні учасниками конкретних правовідносин. При цьому, юридичні дозволи повинні бути викладені в законах, інших нормативних актах. Зміст юридичних дозволів у податковому праві повинний бути чітко окреслений межами, рамками, відокремлюючи їх від свавільних дій.

Аналіз норм податкового законодавства дає можливість стверджувати, що подібні дозволи використовуються при регулюванні податкових відносин дуже рідко. У якості прикладу юридичних дозволів можна навести положення Закону України „Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими (фондами)” від 21.12.2000 року, які надають платнику податків можливість використання податкових пільг; отримання відстрочення та розстрочення податкового зобов’язання, податкового кредиту; отримання від органів податкової служби роз’яснень з питань оподаткування; можливості використання інституту представництва в податкових правовідносинах і т. ін.

На нашу думку, можливості підкорених учасників податкових правовідносин, що забезпечені юридичними дозволами диспозитивного типу, являють собою певні гарантії реалізації законних інтересів найменш захищеного суб’єкту та являються частиною механізму взаємної відповідальності держави та платника податків.

Характерною рисою розглянутих дозволів є те, що диспозитивність при виборі варіанту поведінки суб’єкта обумовлена імперативним приписом про необхідність здійснення такого вибору. Іншими словами, учасник податкових правовідносин не має право відмовитися від здійснення якихось покладених на нього повноважень, але уповноважений оптимізувати цей процес дозволеними способами. Оцінюючи характер дозволів, обмежених чітко визначеними межами, І.А. Ровіський відмічав те, що уповноважений орган, засновуючись на законі та урахуванні конкретних умов, приймає в межах, що надані уповноважуючою нормою, найбільш доцільне рішення [12].

Спосіб правової заборони означає, що на суб’єкта покладається обов’язок утримуватись від здійснення певних дій. Як правило, коло заборонених дій (діянь) чітко окреслене та наділене конкретними засобами юридичної відповідальності, які накладаються в разі їх порушення. У широкому сенсі правове обмеження може бути розглянуто в якості узагальнюючого мовного способу визначення родового поняття, що охоплює за своїм змістом різні нравозмістоші інструменти: обов’язки, заборони, призупинення, покарання і т. ін [13]. Заборона виконує превентивну функцію, виступаючи допоміжним засобом норм, що встановлюють право, та зобов’язуючих норм.

У якості прикладу такої заборони є положення ст. 67 Конституції України про те, що кожний зобов’язаний платити податки

та збори, що встановлені законом. Така правова норма містить дві правові заборони: перша - відносно державної влади, щодо не допущення стягнення податків та зборів, що не встановлені законом, а друга - забороняє особам ухилятися від сплати відповідних податків та зборів, що встановлені за спеціальними податковими законами. Відповідна заборона міститься в нормах, які встановлюють відповідальність за несплату чи неповну, несвоєчасну сплату сум податкового обов'язку (ст.ст. 16, 17 Закону України „Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” від 21.12.2000 року). Така заборона в якості загального правила розповсюджується на державні органи, уповноважені притягувати до відповідальності суб'єктів податкових правовідносин. Як витікає із вищевказаних норм, ніхто не може бути притягнутий до відповідальності за здійснення податкового правопорушення, якщо такі дії не знайшли відображення в переліку податкових правопорушень.

Достатньо багато прямих заборон зустрічається в податковому законодавстві. Так, згідно ст. 1 Закону України „Про систему оподаткування” від 25.07.1991 року, ставки, механізм справлення податків та зборів не можуть встановлюватися іншими законами України, крім законів про оподаткування.

У якості непрямої заборони може бути використана норма, іцо містить вимоги, які адресовані органам державної влади чи іншим учасникам податкових правовідносин, щодо узгодження своїх дій з вищими органами чи організаціями. Законом України „Про порядок' погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими <|юндами” від 21.12.2000 року встановлений н.8.6 порядок узгодження операцій із заставленим майном з податковим органом.

Допоміжний спосіб правового регулювання - рекомендаційний, не одностайно сприймається спеціалістами -правознавцями. Незважаючи на те, що законодавець може зобов'язувати суб'єктів правовідносин розглядати, вивчати прийняті їм рекомендації, різниця між рекомендаціями та зобов'язуючими нормами проглядає дуже чітко. За порушення зобов'язуючої норми неминуче настає правова санкція у вигляді несприятливих наслідків по відношень о до суб'єкта-нравонорушника, структура рекомендаційних норм має скорочений склад - у ньому відсутні правові санкції. Це означає, Що не виконання рекомеидаціііної норми не створис ніяких ке- сприятливих наслідків для суб'єкта.

Аналіз норм діючого законодавства з приводу використання рекомендаційних норм показав, що переважають більшість таких норм використовується для регулювання публічно-правових відносин. Це можна пояснити двома причинами. По-перше, формування відносин, що засновані на владному підкоренні, в останній час стало терпіти на собі вплив демократичних процесів, що здійснюються в суспільстві, та посилюючої тенденції відступу від принципу жорсткого адміністрування у всіх сферах управління. По-друге, правові рекомендації, що містять моделі, визначені державою відповідно того чи іншого варіанту поведінки, можуть використовуватися тільки у відносинах підкорених, нерівноправних суб'єктів правовідносин, що потребують чіткої регламентації своїх дій. Підкореному суб'єкту надається певна воля щодо вибору варіантів поведінки, та водночас вказується модель найбільш припустимого, ефективного та раціонального з точки зору владного суб'єкту, варіанта.

Сфера публічної фінансової діяльності представляє собою одну із стратегічних функцій держави та тому повинна бути дуже чітко регламентована й врегульована за допомогою права. Враховуючи це, використання імперативного методу правового регулювання податкових відносин є виправданим, тому що за його допомогою держава та суспільство в цілому досягають певного, дієвого результату.

#### ЛІТЕРАТУРА

1. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права. В 6 т. Т.II: Введение в теорию налогового права. -Х.: Легас, 2004. - С.50.
2. Шундиков К.В. Механизм правового регулирования: Учебное пособие. - Саратов, 2001. - С.9.
3. Коркунов Н.М. Лекции по общей теории права. - СПб.: Юридический центр Пресс, 2003. -С.91.
4. Відомості Верховної Ради України. -1996. -№30. -Ст. 141.
5. Відомості Верховної Ради України. -1991. -№39. - Ст. 510.
6. Відомості Верховної Ради України. -2001. -№37-38. - Ст.189.
7. Відомості Верховної ради України. -1991. -№6. - Ст.37.
8. Відомості Верховної ради України. -2001. -№10. - Ст.44.
9. Селіванов А. Адміністрування податків: нові проблеми в адміністративному та фінансовому праві України // Право України. - 2002. -№2. - С.35.
10. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права. В6т. Т.II: Введение в теорию налогового права. -Х.: Легас,2004. - С.15-16.
11. Сорокин В.Д. Метод правового регулирования: Теоретические проблемы. -М.: Юрид. лит.,1976, - С.108.
12. Ровинский Е.А. Основные вопросы теории советского финансового права. -М.: Юрид. лит.,1960. - С.116.
13. Руквишникова И.В. Метод финансового права: Монография. -М.: ОЛМА-ПРЕСС, 2004. - С.191.