

УДК 347.73:336

*К. В. Андрієвський, канд. юрид. наук, старший викладач кафедри правознавства  
Севастопольського інституту банківської справи Української академії банківської справи  
Національного банку України (м. Севастополь)*

## ДЕЯКІ ОСОБЛИВОСТІ МЕТОДУ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ У ПОДАТКОВОМУ ПРАВІ УКРАЇНИ

*У статті досліджуються деякі аспекти методу правового регулювання у податковому праві України. Зокрема, розглядається питання визначення його сутності та характерних ознак, що розкривають його специфіку та особливості реалізації в рамках вітчизняної фінансово-правової системи.*

*Ключові слова: метод правового регулювання, юридичні засоби, централізоване і децентралізоване регулювання, державно-владні веління.*

**Постановка проблеми.** У процесі реформування правового регулювання суспільного життя, спрямованого на покращення реалізації державою своїх завдань та виконання покладених на неї функцій, особливої актуальності набуває удосконалення багатьох питань теорії податкового права і внесення відповідних змін у податкове законодавство. З прийняттям нового Податкового кодексу України виникли нові правові конструкції, функціонування яких безпосередньо пов'язане з особливостями правового регулювання у цій галузі права. Тому їх поява зробила актуальними для української юридичної науки цілу низку питань. Зокрема, що є методом правового регулювання у податковому праві? Як він функціонує? Які ознаки розкривають його специфіку? На яких принципах ґрунтується його функціонування?

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** В Україні до сьогодні в науці податкового права не здійснювалося окреме комплексне дослідження методу податково-правового регулювання. В той же час окремі аспекти даної проблеми розглядалися деякими вченими, хоча і дещо під іншою точкою зору: окремі питання досліджуваного комплексу проблем розроблялися паралельно з дослідженням інших питань, і розглянуті в роботах з фінансового, господарського та інших галузей права.

Вагомий внесок у комплексне дослідження проблеми методу податково-правового регулювання внесли роботи російських вчених М. М. Карасьова, Г. В. Петрової, В. М. Фокіна, О. І. Худякова, А. П. Шергіна [9; 12; 14; 16; 18]. Деякі питання методу правового регулювання у податковому праві розглядалися в роботах

О. С. Башняка, М. М. Весельського, О. О. Дмитрик [2; 4; 7]. Крім того, окремі питання, що стосуються правового регулювання у податковому праві, вивчалися попутно з розглядом загальних проблем податкового права. Значний внесок у розробку досліджуваної проблеми внесли Д. В. Вінницький, Л. К. Воронова, М. П. Кучерявенко, Е. А. Ровінський [5; 6; 11; 13]. При написанні статті були також використані роботи учених у сфері загальної теорії держави і права та інших галузевих наук: С. С. Алексєєва, В. Б. Ісакова, Р. О. Халфіної, Э. Ф. Шамсумової [1; 8; 15; 17].

**Метою** статті є дослідження методу правового регулювання у податковому праві, визначення його сутності та характерних ознак, що розкривають його специфіку та особливості реалізації в рамках єдиної фінансово-правової системи.

**Виклад основного матеріалу.** Становлення податкової системи України та її правове оформлення припало на початок 90-х років ХХ століття. У цей період фактично відбувся якісний ривок у розвитку структурних елементів фінансово-правової галузі, перетворення її структури, впорядкування інститутів, які її формують. Досліджуючи це питання, М. П. Кучерявенко відзначає, що складно погодитися з тим, що в цих умовах фінансове право розпадається на окремі галузі права (бюджетне право, податкове право і так далі) [11, с. 30–32]. Іншу позицію займає Д. В. Вінницький. Він вказує на галузеву самостійність податкового права, що формується, виходячи при цьому з відносної замкнутості правового регулювання податкових відносин. “Слід підкреслити, що податкове право виступає як юридично цілісне, нерозривне правове утворення, що відрізняється високим рівнем організації, єдністю

утворюючих її елементів – інститутів, їх об'єднань, складових структуру галузі” [5, с. 5].

Ми не згодні з тим, що наявність єдиного акта, що кодифікує, може бути принциповою основою обґрунтування галузевої самостійності податкового права. Перш за все, в цій ситуації важливо обґрунтувати специфіку предмета і методу податково-правового регулювання, ізольованість, несхожість його з фінансово-правовим, і на підставі цього – об'єктивну необхідність формування відособленої галузевої освіти – податкового права. На даному етапі, нам здається, це зробити досить складно, оскільки податково-правова своєрідність виявляється на рівні видових норм і утворення єдиних за природою фінансово-правових конструкцій.

Податково-правове регулювання характеризується декількома рисами, якими ми можемо позначити своєрідність прояву фінансово-правових відносин у сфері оподаткування (досягнення певної юридичної мети і, за допомогою цього, конкретних соціальних результатів; наявність специфічного, але не ізольованого від фінансово-правового предмета регулювання; використання засобів і методів регламентації і розвитку суспільних відносин) [19, с. 9]. Досягнення певної мети припускає виділення в рамках податково-правового регулювання основного концептуального орієнтира – забезпечення виконання податкового обов'язку, закріплення порядку, що гарантує формування прибуткових частин бюджетів. У цих умовах закладається система стимулів, що спричиняє появу і розвиток прогресивних підходів, таких, що відображають сучасний етап розвитку податкових механізмів, також як і подолання відносин, що гальмують динаміку суспільного розвитку через застарілі податки і збори.

Об'єктом податково-правового регулювання є суспільні відносини у сфері оподаткування. Проте останні, характеризуючись різноманіттям проявів, припускають виділення економічних, соціальних, інформаційних та інших відносин. Право, беручи участь в цій системі і виступаючи своєрідним регулятором, направлене на стабілізацію, охорону і розвиток лише найбільш важливих, значущих для суспільства відносин, яким держава надає специфічну форму і забезпечує спеціальними гарантіями. В основі цього механізму лежить віддзеркалення об'єктивної реальності в нормах права, які ув'язуються за допомогою волі. Остання і виступає тим юридичним мотивом, який

перетворить реально існуючі суспільні відносини в правові, об'єктивно відображені – у суб'єктивно відображені [10, с. 47]. Саме тому правове регулювання направлене на ті суспільні відносини, які на сьогодні найбільш важливі і актуальні, потребують державної підтримки і забезпечення. “Право, таким чином, породжується не “початковими нормативно-керівними засадами”, а відображає об'єктивні суспільні відносини (у тому числі і політичні), що реально склалися, хоча і властивими йому об'єктивними ознаками, властивостями”. Таким чином, головною особливістю правового регулювання є участь держави в цьому процесі. Ще більшою мірою це позначається в податковому праві, де держава виступає як суб'єкт, що перетворює правила поведінки в обов'язкові правові розпорядження, і в той же час як власник грошових коштів, що поступають йому в результаті закріплених подібними розпорядженнями дій учасників відносин.

Метод регулювання – єдиний специфічний спосіб юридичної дії, характерний для даної галузі (централізований або децентралізований – охоплює і спосіб регулювання – домінування дозволеного або такого, що забороняє, типу регулювання). Методи виражаються, перш за все, в юридичному положенні осіб, у правовому статусі суб'єктів.

Правовим методом є способи, юридичні засоби, за допомогою яких держава здійснює необхідний вплив на суспільні відносини, поведінку суб'єктів з метою надання їм бажаної форми, напряму і тенденції розвитку. Комплекс способів дії, які характеризують метод права, охоплюють декілька складових:

а) перш за все, мова йде про поєднання об'єктивних і суб'єктивних чинників, що характеризують однорідні суспільні відносини, які виділяються як предмет галузевого регулювання, визначення рамок цих відносин;

б) реалізацію нормотворчої функції, яка визначає виникнення відповідних нормативних розпоряджень, що передбачають права і обов'язки учасників даного типу відносин, межі їх можливої і належної поведінки в режимі даного типу регулювання;

в) визначення підстав виникнення і характеру право- і дієздатності учасників відносин, що відображає як характер відносин даного типу, так і особливості дії на поведінку суб'єктів, визначену галузевим методом регулювання;

г) забезпечення використання заходів примусу при правопорушеннях, визначення підстав відповідальності за порушення

законодавства, що гарантує реалізацію відповідного правового режиму [3, с. 55].

Метод правового регулювання зосереджується усередині кожної галузі права, і потім, завдяки своїм засадам, набуває загальнодозволеній або дозвільній настрій. Проте правове регулювання на різних рівнях або по відношенню до інших суб'єктів може включати і елементи, побудовані на іншому типі регулювання. А в окремих випадках метод правового регулювання може відображати поєднання двох типів регулювання і системи позитивних зобов'язань. Можуть виникнути такі, ситуації, коли поведінка одного суб'єкта підкоряється одному порядку, а поведінка другого – іншому, де необхідна певна комбінація юридичних засобів. У подібному складному і своєрідному поєднанні типів правового регулювання і відображається межа методів правового регулювання, які стають здатними забезпечувати “багатообразну комплексну дію на суспільні відносини”.

Для юридичної специфіки галузей права першорядну роль відіграють, перш за все, загальноправові методи правового регулювання, виражені по своїх первинних елементах в централізованих, імперативних і децентралізованих, диспозитивних початках регулювання. Саме тому галузеві методи правового регулювання часто розуміються саме як “режими”. Способи ж правового регулювання відображаються через ці засади, внаслідок чого виходить властива тільки їм комбінація, що базується на одній з вказаних засад або їх поєднанні, яка відповідно до особливостей змісту регульованих відносин і визначає головне, чим відрізняється юридична своєрідність галузі права, а отже, і її метод правового регулювання.

Початковими методами слід визнати централізоване і децентралізоване регулювання. Знаходження оптимального поєднання методів централізованого і децентралізованого регулювання є основою правового режиму. Способи ж правового регулювання указують на той чи інший порядок правової дії на суспільні відносини. До їх числа входять заборона, дозвіл і позитивне зобов'язання, тоді як типи правової дії на суспільні відносини, у свою чергу, визначають загальні дозволи і заборони. Адже методи правового регулювання забезпечують стійке нормативне регулювання групи суспільних відносин, певної ділянки соціального життя, сприяють оптимальному використанню конкретних об'єктів. Не точно визначений метод

правового регулювання примушує функціонувати всю систему нижче за оптимум, викликає падіння кількісних і особливо якісних показників діяльності.

Спільність змісту правового регулювання, вплив на поведінку суб'єктів через гарантовані розпорядження правових норм не виключає галузевих відмінностей у типі і характері використання методу регулювання. Конкретні механізми правового регулювання характерні для окремих галузей права і регульованих ними відносин. Все різноманіття методів регулювання, що реалізуються у специфіці, можна звести до застосування таких: імперативного, диспозитивного; методу субординації; заохочення; методу автономії і рівності сторін; методу рекомендацій; переконання і примушення; індивідуального методу (методу вільного волевиявлення).

Податково-правове регулювання використовує як основний (практично єдиний) імперативний метод (метод владних вказівок). Він дозволяє ефективно регулювати управлінську, службову, іншу діяльність держави, територіальних громад, державних і місцевих органів, посадових осіб в цілях формування прибуткових частин бюджетів, власниками яких якраз і є держава і територіальні громади. Виконавська дисципліна, суворі підлеглість одних суб'єктів іншим, безумовність у виконанні обов'язків юридичними і фізичними особами – характерні риси вказаного методу.

Принципова особливість публічно-правових галузей права якраз і утворюється застосуванням такого методу. Цей метод характерний для адміністративного права. Адміністративно-правовий метод регулювання ґрунтується на засадах влади й підкорення, імперативному типі регулювання і виражається в юридичній нерівності суб'єктів правовідносин. Він характеризує і галузь фінансового права. Оскільки податкове регулювання здійснюється в межах фінансово-правового інституту, то безумовним є застосування цього методу і у всіх базових податкових правових інститутах. Імперативний метод правового регулювання спирається на підпорядкування, субординацію і використовується для регулювання найбільш значущих з позицій реалізації державного інтересу відносин. Держава, використовуючи цей метод, переважно чітко і однозначно закріплює певні правила поведінки суб'єктів у правових актах, не залишаючи можливості самостійного вибору поведінки учасників

відносин. Управління при цьому здійснюється спеціальними суб'єктами, наділеними владними повноваженнями.

Слід погодитися з М. П. Кучерявенко, що податкове право, природно, застосовує цей же метод при впливі на податкові відносини, допускаючи певну специфіку і особливості його реалізації в рамках єдиної родової фінансово-правової конструкції. Імперативний метод регулювання включає специфічні для даної галузі юридичні засоби дії, які уточнюються на рівні окремих інститутів. Вибір цієї специфіки, особливостей деталізації законодавцем визначається характером суспільних відносин, що підлягають правовій регламентації [11, с. 495–496].

Можна виділити ряд особливостей методу правового регулювання у податковому праві України:

1. Своєрідний порядок закріплення суб'єктивних прав і обов'язків учасників податкових відносин. Особи, що представляють володарюючу сторону податкового правовідношення, формують свої права і обов'язки на основі державних велінь, компетенції, якою вони наділяються державою для здійснення управління і контролю у сфері оподаткування, те формування правосуб'єктності зобов'язаних осіб направлене на деталізацію, конкретизацію їх податкового обов'язку.

2. Високий ступінь імперативності в регулюванні прав і обов'язків. Метод податкового права визначає реалізацію волі держави у податкових відносинах. Поява податкових норм залежить від волі законодавця, держави, і вони виступають як відповідно оформлене розпорядження, вказівка держави діяти саме таким чином у сфері оподаткування. Тому нелогічно розмежовувати податково-правові норми і державну волю.

3. Специфічне співвідношення сторін у податковому правовідношенні. Ряд суб'єктів представляють володарюючу сторону і реалізують переважно права, а ряд суб'єктів – зобов'язану, таку, що буде поведінку осіб переважно за рахунок реалізації безумовних обов'язків.

4. Специфічні засоби забезпечення реалізації податкового обов'язку. Засоби забезпечення реалізації податкового обов'язку припускають використання традиційних засобів гарантування (застава, адміністративний арешт і так далі), але з імперативним змістом як цих відносин, так і способів їх реалізації.

М. П. Кучерявенко підкреслює, що основною межею методу регулювання податкових

відносин є державно-владні веління одним учасникам податкових відносин з боку інших, що виступають від імені держави. Метод, заснований на владному підпорядкуванні однієї сторони іншій, властивий і іншим галузям права (наприклад, адміністративній), але при регулюванні фінансових відносин (і податкових, як їх різновиду) даний метод набуває своєї специфіки, яка полягає в конкретному змісті, колі органів, уповноважених державою на владні дії [11, с. 497–498]. Слід погодитися з тим, що характерною особливістю методу податкового права виступає та обставина, що владні розпорядження зачіпають коло платників, порядок, умови і розмір платежів до бюджетів. Систему ж органів, уповноважених давати розпорядження учасникам податкових відносин, складають органи, спеціально уповноважені на це державою.

**Висновки і перспективи подальших досліджень.** Підсумовуючи викладене, слід зробити такі висновки:

1. Зміст галузі права деталізується методом правового регулювання, який використовується у даній сфері суспільних відносин: заборонаю, дозволом чи позитивним зобов'язанням.

2. Способи правового регулювання указують на той чи інший порядок правової дії на суспільні відносини. До їх числа належать заборона, дозвіл і позитивне зобов'язання, тоді як типи правової дії на суспільні відносини, у свою чергу, визначають загальні дозволи і заборони.

3. Все різноманіття методів правового регулювання можна звести до застосування: імперативного, диспозитивного; методу субординації; заохочення; методу автономії і рівності сторін; методу рекомендацій; переконання і примушення; індивідуального методу (методу вільного волевиявлення).

4. Податково-правове регулювання використовує як основний (практично єдиний) імперативний метод (метод владних вказівок). Він дозволяє ефективно регулювати управлінську, службову, іншу діяльність держави, територіальних громад, державних і місцевих органів, посадових осіб в цілях формування прибуткових частин бюджетів, власниками яких якраз і є держава і територіальні громади. Виконавська дисципліна, суворота підлеглість одних суб'єктів іншим, безумовність у виконанні обов'язків юридичними і фізичними особами – характерні риси вказаного методу.

*Список літератури*

1. Алексеев С. С. Механизм правового регулирования в социалистическом государстве [Текст] / С. С. Алексеев. – М. : Изд-во “Юридическая литература”, 1966. – 204 с.
- Башняк О. С. Принципи оподаткування та їх реалізація у податковому законодавстві України [Текст] : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / О. С. Башняк. – Х., 2005. – 190 с.
- Борискова И. В. Теория государства и права. Материалы к лекциям. Ч. 2 [Текст] : Теория права / И. В. Борискова. – Т. 2. – Воронеж, 1999. – 378 с.
- Весельський М. М. Правові основи справляння податків в Україні [Текст] : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / М. М. Весельський. – К., 2001. – 18 с.
- Винницкий Д. В. Налоги и сборы: Понятие. Юридические признаки. Генезис [Текст] / Д. В. Винницкий. – М. : Изд-во “Норма”, 2002. – 144 с.
- Воронова Л. К. Бюджетно-правове регулювання в СРСР [Текст] / Л. К. Воронова. – К. : Вища школа, 1975. – 183 с.
- Дмитрик О. О. Зміст і класифікація фінансових правовідносин [Текст] : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Дмитрик О.О. – Харків, 2002. – 187 с.
- Исаков В. Б. Механизм правового регулирования и правовые режимы [Текст] / В. Б. Исаков // Проблемы теории государства и права. – М., 1987. – С. 258–259.
- Карасев М. Н. Налоговая политика и правовое регулирование налогообложения в России [Текст] / М. Н. Карасев. – М. : Издательство “Вершина”, 2004. – 517 с.
- Киримова Е. А. Правовой институт: понятие и виды [Текст] : учебное пособие / Е. А. Киримова. – Саратов, 2000. – 84 с.
- Кучерявенко Н. П. Курс налогового права в 6 томах. Том II. Введение в теорию налогового права [Текст] / Н. П. Кучерявенко. – Х. : Издательство “Легас”, 2004. – 600 с.
- Петрова Г. В. Налоговые отношения: теория и практика правового регулирования [Текст] / Г. В. Петрова. – М. : Изд-во “Олита”, 2003. – 460 с.
- Ровинский Е. А. Советское финансовое право [Текст] / Е. А. Ровинский. – М. : Госюриздат, 1957. – 192 с.
- Фокин В. М. Налоговое регулирование [Текст] : учебное пособие; под ред. С. Г. Пепеляева / Фокин В. М. – М., 2004. – 76 с.
- Халфина Р. О. Общее учение о правоотношении [Текст] / Р.О. Халфина. – М. : Издательство “Юридическая литература”, 1974. – 352 с.
- Худяков А. И. К вопросу о предмете и методах финансового права [Текст] / А. И. Худяков // Проблемы финансового права: Вип. 1. – Чернівці, 1996. – С. 32–36.
- Шамсумова Э. Ф. Правовые режимы (теоретический аспект) : дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / Э. Ф. Шамсумова. – Екатеринбург, 2001. – 200 с.
- Шергин А. П. К концепции механизма административно-правового регулирования [Текст] / А. П. Шергин // Административное и административно-процессуальное право. Актуальные проблемы. – М., 2004. – С. 106.
- Шундииков К. В. Механизм правового регулирования [Текст] : учебное пособие / К. В. Шундииков. – Саратов, 2001. – 102 с.

Отримано 25.02.2013

*Аннотация*

В статье исследуются некоторые аспекты метода правового регулирования в налоговом праве Украины. В частности, рассматривается вопрос определения его сущности и характерных признаков, которые раскрывают его специфику и особенности реализации в рамках украинской финансово-правовой системы.

*Summary*

In this article some aspects of method of legal adjusting in tax law of Ukraine are investigated. In particular, the question of determination of its essence and characteristic features, that expose his specific and ways of realization within the framework of the Ukrainian financially-legal system is examined.