

## **ПОДАТКОВО-ПРАВОВИЙ РЕЖИМ: ПРОЦЕСУАЛЬНИЙ АСПЕКТ**

Своєрідність будь-якої галузі права характеризується специфічним режимом регулювання, що підкреслює ті особливі риси та характеристики, які характеризують певну правову галузь. Сукупність правових норм, що об'єднується як на рівні цільних галузей, так і в межах окремих їх утворень (інститути, підгалузі) передбачає розгляд і аналіз із різних сторін: способи, методи, типи регулювання, особливості правових режимів. Правовий режим відображає цілісну систему регулятивного впливу, що забезпечується специфічними прийомами регулювання та визначається змістом методу даної галузі або інституту. Правовий режим у певній мірі уточнює метод регулювання стосовно відповідної галузі, надає йому галузевий або інституціональний відтінок. Імперативний метод регулювання використовують всі публічні галузі, однак конкретизація його стосовно галузевої сукупності правових норм і забезпечує специфіку, своєрідність, що виражається у відповідному режимі регулювання.

Формуючи принципіві підходи, що характеризують галузеві правові режими, необхідно враховувати і специфіку, своєрідність їх проявів на рівні окремих інститутів, у межах яких принципіві галузеві характеристики конкретизуються на рівні видових інституціональних проявів. Правовий режим у цілому характеризується як певний набір методів, способів впливу порядку регулювання. Так, П.Є. Недбайло звертає увагу на те, що “таким чином, режим являє собою метод, спосіб дії для досягнення відомої мети і, навпаки, метод являє собою певний режим в якості системи правил, при дотриманні яких досягається відома мета” [3, с. 114]. У свою чергу С.С.Алексєєв визначає правовий режим “як порядок регулювання, виражений у комплексі правових засобів, що характеризують особливе сполучення взаємодіючих між собою дозволів, заборон, а також позитивних зобов'язань і створюючих особливу спрямованість регулювання” [1, с. 185]. Сполучення дозволів, заборон, позитивних зобов'язань здійснюється за різними підставами та різними способами, що і дозволяє сформулювати різнотипні правові режими. Якщо в умовах режимів диспозитивного типу основний акцент робиться на область дозволів, то імперативні та, насамперед, фінансово-правові режими формуються переважно за рахунок зобов'язань. Саме це виступає в якості характеристики, що визначає принципіву конструкцію режимів фінансово-правового типу, змістом податково-правового режиму.

Податково-правовий режим відображає нерозривний зв'язок правової форми та фактичного змісту регульованих відносин у сфері оподаткування і характеризується певною стабільністю, стійкістю. С.С.Алексєєв аргументовано звертає увагу на те, що, зачіпаючи всі ланки правового регулювання (об'єкт, суб'єкти і т.д.), механізм правового режиму пов'язаний,

насамперед, із орієнтацією на суб'єкт [1, с. 185-186]. Податково-правовий режим характеризується орієнтованістю на суб'єктивні права. І в цьому випадку, якщо навіть допускати конструкції “податковий режим майна”, “податковий режим об'єкта оподаткування” і т.п., мова буде йти в кінцевому рахунку про характер та обсяг прав та обов'язків учасників відносин у зв'язку з об'єктом. Окрім цього, податково-правовий режим відображає певний ступінь жорсткості правового регулювання суб'єктивних прав та обов'язків, можливість застосування, та і взагалі наявності, податкових пільг або звільнень, допустимі межі активності суб'єктів податкових правовідносин, межі їх самостійності. Саме тому, характеризуючи податково-правовий режим як досить жорстку, імперативно-регульовану конструкцію, необхідно враховувати і можливість існування в його межах спеціальних пільгових податкових режимів.

Із цих позицій податково-правові режими можна розділити на два види: первинні та вторинні [1, с. 187]. Очевидно, в умовах такого розподілу податково-правових режимів необхідно виходити з деякої похідності, залежності їх від фінансово-правового режиму в цілому. Однак, те загальне, що характерно для інституційно однорідних податково-правових відносин, закріплюється саме первинним податково-правовим режимом. Останній містить у собі сукупність правових засобів, що виражають вихідні засади способів правового регулювання в сфері оподаткування, тоді як вторинні податково-правові режими являють собою первинні, скоректовані з урахуванням пільг, звільнень у сфері оподаткування, що формуються з урахуванням додаткових прав або обов'язків. Якщо за допомогою первинних податково-правових режимів формується загальна схема оподаткування, задається принциповий підхід у правовому регулюванні податкових відносин, то вторинні податково-правові режими уточнюють їх згідно певному виду платника (юридичні та фізичні особи і т.д.) і конкретному типу податків (непрямі, прибуткові, майнові і т.д.), та вже на рівні вторинних податкових режимів певні законодавчі приписи, що стосуються конкретних платників, здобувають характер додаткових суб'єктивних прав або обов'язків. В основі первинного податково-правового режиму лежить імперативний спосіб правового регулювання, що у системі заборон, дозволів і зобов'язань основний акцент робить на останні. У той же час у межах вторинних податково-правових режимів ці заборони трансформуються вже у відповідні права та обов'язки уповноважених і зобов'язаних суб'єктів.

Податково-правові режими, являючи собою різновид юридичних режимів, заснованих на позитивних зобов'язаннях, передбачають закріплення особливої волі держави. Суть цього режиму виражається в закріпленні законодавцем системно жорстких і однозначних позитивних зобов'язань у сфері оподаткування, що поширюються на всіх зобов'язаних учасників податкових відносин. На цій основі формуються однаковий для всіх порядок, правила поведінки, що визначаються

найчастіше в безумовній формі, для забезпечення високої організованості та керованості в сфері формування бюджетних доходів.

Зрозуміло, необхідно враховувати, що позитивні зобов'язання, що складають основу податково-правових режимів, є елементом єдиної системи дозволів, заборон і зобов'язань, що формують юридичний режим у цілому. І в цій ситуації кінцева мета правового регулювання досягається дією цілісного юридичного режиму. Тому певний вплив на позитивні зобов'язання в податково-правовому регулюванні здійснюють і дозволи, і заборони, хоча й не підмінюються останніми.

Реалізація позитивних обов'язків в умовах податково-правових режимів передбачає деякі особливості:

- а) цільова спрямованість нормативної впорядкованості, в умовах якої позитивні зобов'язання точно та вичерпно повно регламентуються в нормативному порядку. Так, цільова спрямованість (реалізація податкового обов'язку) безумовно передбачає присвоєння ідентифікаційного коду платникові податків, подачу деталізованої за змістом і формою податкової звітності, особливий порядок виконання податкового обов'язку;
- б) чітко та детально регламентована діяльність уповноважених осіб, компетентних органів. Державні органи, що представляють державні інтереси та наділені у зв'язку з цим спеціальною компетенцією, здійснюють повноваження, детально передбачені та закріплені законодавцем;
- в) поведінка платника податків як суб'єкта обов'язків будується через наділення його, насамперед, обов'язками. Це не виключає закріплення за ним і низки повноважень дозвільного характеру (право на використання податкової пільги, право на звернення до суду і т.д.), які, щоправда, носять залежний або похідний характер стосовно податкових обов'язків;
- г) зобов'язування в межах податково-правового режиму характеризується певним правовим статусом. Це відбувається, насамперед, у ситуаціях із закріпленням за платниками податків статусів спеціальних суб'єктів (платник податку на додану вартість, суб'єкт підприємницької діяльності), що означає реалізацію його через сукупність спеціальних суб'єктивних податкових прав і обов'язків.

При характеристиці правового режиму С.С.Алексєєв особливу увагу заслужено приділяв категорії “вичерпного переліку” [1, с. 203-205]. Дійсно, у межах формування податково-правового режиму, в системі позитивних зобов'язань він застосовується досить часто та безумовно логічно. За допомогою вичерпних переліків створюється можливість досягнення великого ступеня точності регулювання податкових відносин, виключення невизначеності, організація виконання податкового обов'язку в жорстких межах, чіткій послідовності. Максимальний ефект застосування вичерпних переліків у податково-правових режимах проявляється тоді, коли він носить закритий характер і список прав та обов'язків, повноважень, завдань і функцій закінчується безумовно, “крапкою”. У цих умовах податковий

обов'язок (сам за своєю природою винятково конкретний та індивідуалізований) доповнюється механізмами наділення прав та обов'язків суб'єктів, способів їх реалізації, що виключають подвійність тлумачення, колізії та протиріччя в застосуванні.

При цьому, нам хотілося би звернути увагу на декілька проблем, пов'язаних із застосуванням “вичерпних переліків”. Насамперед, мова йде про безумовну необхідність кореспонденції взаємозалежних вичерпних переліків. Так, наприклад, закритий перелік прав податкових органів в області податкового контролю безумовно повинен бути приведений у відповідність із переліком обов'язків платників податків. Крім того, положення, що складають вичерпний перелік, повинні носити максимально чітку, безумовну форму вираження, яка не потребує додаткового тлумачення, або багатостадійний процес реалізації чи застосування. Складність такого зобов'язання призведе або до існування “системи в системі”, або закріпить суперечливу та неможливу до застосування конструкцію. Фактично, порожнім звуком стала пільга при оподаткуванні прибутку підприємств стосовно підприємств, що використовують працю інвалідів першої та другої груп, оскільки на сьогодні вона передбачає кілька умов (підприємства громадських організацій інвалідів; застосування пільги в розмірі до 100 відсотків; за умови спрямування коштів на медичну та соціальну реабілітацію інвалідів). І, нарешті, сполучення закритих переліків і переліків, які можуть бути виражені відкритим списком, або взагалі одним рядком. Чимало проблем, наприклад, виникає при співвідношенні переліків елементів, що включаються як в об'єкт оподаткування, так і виключаються з нього. Не завжди це відбувається виважено, у ряді випадків при цьому виникає ціла низка протиріч і проблем. Хоча тут може використовуватися наступна логіка: закріплення вичерпного переліку елементів, що виключаються з об'єкта оподаткування, з відкритим переліком того, що до нього входить, або просто вказівкою на те, що всі елементи, які не ввійшли до переліку звільнень, включаються в об'єкт оподаткування.

Розмежування на матеріальне та процесуальне в праві є відносно умовним. Процесуальними в системі права виступають тільки дві галузі: кримінально-процесуальне та цивільно-процесуальне. Щодо інших галузей акцент на “матеріальності” відсутній. Необхідність такого уточнення виникає тільки тоді, коли в межах єдиної галузі права виникає потреба розмежувати матеріальне та процесуальне (право, правовідносини, норми), коли необхідно виділити специфіку саме процесуального регулювання. ”... Ключ до вирішення проблеми розмежування матеріального та процесуального перебуває в процесуальній сфері” [4, с. 34].

Варто звернути увагу на положення О.Г. Лук'янової, яка особливо виділяє в режимі процесуального регулювання процесуальну фактичну систему, що є ”...сукупністю юридичних фактів, необхідних для виникнення та розвитку юридичного процесу при вирішенні конкретної юридичної справи, перелік яких встановлений у законодавстві вичерпно... За своїм

устроєм процесуальна фактична система не просто юридично значима діяльність, як звичайні юридичні факти, а система процесуальних дій і правовідносин, що формується на основі норм процесуального права” [2, с. 165]. Складність процесуальної фактичної системи деталізується на декількох рівнях. З одного боку, мова може йти про складний суб’єктний склад, коли бере участь не просто представник владної та зобов’язаної сторони податкових правовідносин, але реалізація владних функцій покладається і на спеціального суб’єкта, що бере участь у спорі – суд. З іншого боку, складність її підсилюється характером зв’язків між елементами процесуального регулювання, в умовах чого затребуваними є не тільки податкове регулювання, але й ціла низка особливостей адміністративно-правового процесуального впливу на учасників податкового спору. При цьому, складаються умови, коли одна процесуальна дія обумовлює правомірність всіх наступних дій. Звернення з позовом до суду пов’язується з призначенням слухання, строками вирішення спору та документальним оформленням його результатів.

### Література

1. Алексеев, С. С. Общие дозволения и общие запреты в советском праве [Текст] / С. С. Алексеев. – М. : Юридическая литература, 1989. – 288 с.
2. Лукьянова, Е. Г. Теория процессуального права [Текст] / Е. Г. Лук’янова. – М. : НОРМА, 2003. – 240 с.
3. Недбайло, П. Е. Советские социалистические правовые нормы [Текст] / П. Е. Недбайло. – Львов : Изд-во Львовского университета, 1959. – 169 с.
4. Протасов, В. Н. Основы общеправовой процессуальной теории [Текст] / В. М. Протасов. – М. : Юридическая литература, 1991. – 144 с.

Кучерявенко, М.П. Податково-правовий режим: процесуальний аспект [Текст] / М.П. Кучерявенко // Актуальні проблеми правового регулювання фінансово-кредитних відносин в умовах кризи: практика правозастосування і шляхи її вдосконалення : збірник тез доповідей за матеріалами Міжнародної науково-практичної конференції (4-5 червня 2010 р.). - Суми : НБУ; Ін-т держави і права ім. В.М. Корецького НАН України; УАБС НБУ, 2010. - С. 222-225.