

УДК 343.359.2:336.02

О.П. УГРОВЕЦЬКИЙ, канд. юрид. наук,
Чугуївська об'єднана міжрегіональна державна
податкова інспекція Харківської області

ПРАВОВИЙ РЕЖИМ В СИСТЕМІ ОПОДАТКУВАННЯ І ЗБОРІВ: ТЕОРЕТИЧНИЙ АСПЕКТ

Ключові слова: правовий режим, оподаткування, правове регулювання, методи та принципи адміністративно-правового регулювання.

З'ясування сутності та призначення адміністративно-правових режимів підприємницької діяльності можливо шляхом пізнання, перш за все, більш узагальненого його правового феномену. Слід відмітити, що в законодавстві часто можна зустріти термін “режим”, але його тлумачення в нормативно-правових актах відсутнє. Немає єдності з цього питання в позиціях вчених у галузі теорії права та інших галузей (адміністративного, екологічного, митного тощо).

В науці поняття “режим” (від фр. *regime*, лат. *regimen* - управління) досить змістовне, багатозначне, вживається у різних змістах та контекстах: а) державний лад, сукупність засобів, методів, способів здійснення влади; б) строго встановлений розпорядок життя, праці; в) система обов'язкових правил, вимог, норм, принципів, встановлених для якогось виду діяльності; г) умови діяльності, існування чого-небудь; певний стан, положення, статус.

Поняття “правовий режим” по-різному трактується у радянській та пострадянській правовій літературі. Наприклад, С.С. Алексєєв правовий режим визначає як порядок регулювання, виражений у комплексі правових засобів, що характеризують поєднання взаємодіючих між собою дозволів, заборон, а також позитивних зобов'язань, які створюють особливе спрямування регулювання. Цієї ж позиції дотримуються автори підручника з адміністративного права України під редакцією професора Ю.П. Битяка.

Н.І. Матузов та А.В. Малько розглядають правовий режим як особливий порядок правового регулювання, який виражається у певному поєднанні юридичних засобів і який створює бажаний соціальний стан і конкретний ступінь сприятливості або несприятливості для задоволення інтересів суб'єкта права. Тобто, режим – це система умов й методів здійснення правового регулювання, так би мовити, “розпорядок” дії права, його функціональна характеристика. У свою чергу, Д.М. Бахрах визначає правовий режим як систему норм права, яка регулює людську діяльність, відносини між людьми з приводу певних об'єктів.

І.С. Розанов пов'язує поняття правового режиму з регулюванням проблем, які стосуються сфери міжнародної та внутрішньодержавної безпеки. У цьому аспекті під правовим режимом, він розуміє, сукупність правових актів та організаційно-технічних заходів, що утворюють у відповідній сфері безпеки своєрідний комплексний юридико-організаційний інститут. В.Б. Ісаков під правовим режимом розуміє соціальний режим деякого об'єкта, закріплений правовими нормами і забезпечений сукупністю юридичних засобів

На думку В.Б. Рушайло, правовий режим – це закріплені в законодавстві права, обов'язки та відповідальність; система заходів, які використовуються для досягнення поставлених цілей; система правового впливу, що полягає у специфіці прийомів регулювання та його механізму.

Дослідженню різних аспектів існування правових режимів також присвячені наукові праці таких вчених, як: А.П. Альохін, О.О. Кармолицький, Ю.М. Козлов, О.О. Крестьянінов, О.С. Кузніченко, С.С. Маїлян, І.Є. Нельговський, О.С. Родіонов, Л.Л. Попов, Ю.А. Тихомиров, Е.Ф. Шамсумова тощо.

У межах даного дослідження особлива увага приділяється правовим режимам, що існують в галузі адміністративного права, тобто, адміністративно-правовим.

Наведені вище поняття “правового режиму” є визначеннями загальнотеоретичної спрямованості, тому у них не відображається

галузева специфіка права. У зв'язку з цим, з позицій адміністративного права використовується більш вузьке поняття “адміністративно-правовий режим”.

Слід зазначити, що теорія адміністративно-правових режимів в її сучасному вигляді відносно молода. Традиційне адміністративне право довгий час тлумачило адміністративно-правовий режим лише як адміністративну форму для регулювання відносин, що виникають у надзвичайних або неординарних ситуаціях. Разом із тим, з недавнього часу наукою в межах теорії державного управління формується більш широке уявлення про адміністративно-правові режими. В його основу покладено припущення, що сутність адміністративно-правових режимів знаходиться у плоскості об'єктивних закономірностей управління, які забезпечують досягнення його цілей, підтримання усталеного стану системи управління й управлінських процесів, що відбуваються у її межах. У межах державного управління об'єктивні закономірності, що визначають сутність та зміст управління соціального, отримують предметне відбиття, яке відповідає владній природі виконавчої влади та її специфіці в системі розподілу влади.

Традиційно в адміністративно-правовій доктрині поняття “адміністративно-правового режиму” тривалий час пов'язувалось виключно з режимами надзвичайного та воєнного станів, тобто режимами, що встановлюються державою в особливих, кризових для суспільства ситуаціях. Вважалось, що адміністративно-правовий режим в наведеному контексті пов'язаний з екстраординарним обмеженням прав та свобод людини, які закріплені Конституцією України [1], і не може розповсюджуватися на ситуації нормального функціонування соціально-економічних й політичних інститутів.

Однак останні дослідження у цій сфері дозволяють припустити, що саме в межах науково розробленої та емпірично підтвердженої теорії адміністративно-правових режимів, яка розширила розуміння адміністративно-правового режиму до ступеню його застосування до необмеженого кола управлінських

завдань, в найбільш повній мірі вдається розкрити і внутрішню структурувати всю специфіку цільової організації державного управління в Україні.

З метою більш повного дослідження сутності досліджуваного явища доцільним є врахування позицій фахівців в галузі адміністративного права щодо змісту поняття “адміністративно-правовий режим”.

Д.Н. Бахрах, Ю.П. Битяк розглядають поняття “адміністративно-правовий режим” як певне об'єднання адміністративно-правових способів регулювання, яке проявляється у централізованому порядку, імперативному методі правового впливу та асиметрії суб'єктів правовідносин.

Деяко іншої думки дотримується І.С. Розанов, який вважає, що адміністративно-правовий режим є сукупністю встановлених в законодавчому порядку правил діяльності, дій або поведінки громадян та юридичних осіб, а також порядком реалізації ними своїх прав в певних умовах (ситуаціях), забезпечення та підтримання суверенітету та оборони держави спеціально створеними для цієї мети службами державного управління.

Колектив авторів підручника з адміністративного права за редакцією Ю.М. Козлова та Л.Л. Попова вважають, що адміністративно-правові режими складаються з комплексу державно-управлінських та організаційно-правових засобів, що істотно відрізняються від тих, які застосовуються органами державної влади в нормальних (звичайних) умовах функціонування. З їхньої точки зору, адміністративно-правові режими являють собою заснований на нормах адміністративного права особливий порядок функціонування його суб'єктів, спрямований на подолання негативних явищ у відповідній сфері державного управління. На нашу думку, адміністративно-правові режими необхідні не тільки для здійснення управління в надзвичайних ситуаціях, а й у інших сферах, зокрема, підприємницької діяльності. За їх допомогою досягається ефективність адміністративно-правового регулювання.

Слід зазначити, що решта існуючих тлума-

чень адміністративно-правових режимів у тому чи іншому вигляді збігаються з наведеними. У цілому всі тлумачення адміністративно-правового режиму зводяться до того, що він є особливою формою регулювання, у межах якої створюється та застосовується специфічна комбінація юридичних, організаційних та інших засобів для забезпечення регулюючого впливу на певну сферу суспільних відносин.

Можна також погодитись з думкою Ю.А. Тихомирова про існування системи спеціальних засобів, що застосовуються для регулювання суспільних відносин в межах певних адміністративно-правових режимів. До таких засобів він відносить:

1) правові акти та норми, що встановлюють особливий порядок діяльності у тих або інших сферах;

2) уповноважені державні органи, що спеціально створені або наділені повноваженнями формувати та підтримувати відповідний режим;

3) детальну, “операційну” регламентацію дій суб’єктів права та їх взаємовідносин;

4) систему контролю та відповідальності за діяльністю у межах адміністративно-правового режиму;

5) більш широке використання обмежувачо-дозволяючих та заборонних методів, які у необхідних випадках поєднуються з чітко визначеними цільовими стимулюваннями суб’єктів права;

6) наявність спеціальних організаційних, технічних, матеріальних та фінансових засобів (техніки, ресурсів тощо).

Адміністративно-правові режими можна розглядати як основні засоби, за допомогою яких здійснюється адміністративно-правове регулювання у різноманітних сферах. У зв’язку з цим, встановлення адміністративно-правових режимів можна представити як одну з форм впливу держави на окремі сфери суспільних відносин, у тому числі економіку з метою координації, співвідношення та усунення протиріч публічних та приватних інтересів.

Окрім поняття та змісту у науці адміністративного права виділяють наступні ознаки

адміністративно-правових режимів, з існуванням яких слід погодитись:

1) застосування в сфері діяльності публічної адміністрації у зв’язку з виконанням органами державної влади, місцевого самоврядування своїх обов’язків, заходів щодо забезпечення безпеки, охорони, захисту об’єктів правового регулювання;

2) наявність у розпорядженнях, що утворюють режимні правила, адміністративно-правових норм, які забороняють та зобов’язують, а також обмежують загальну правосуб’єктність фізичних та юридичних осіб;

3) обов’язкова участь у якості основних суб’єктів органів виконавчої влади або місцевого самоврядування, які реалізують державні повноваження;

4) застосування адміністративно-правових методів впливу;

5) наявність заходів адміністративного і дисциплінарного впливу.

Введення адміністративно-правових режимів обумовлено тим, що держава з метою забезпечення безпеки громадян, суспільства і власних інтересів не може залишити без уваги певні сфери суспільних відносин. Порушення встановлених державою норм та правил у певних сферах може порушити стан безпеки і спричинити істотне порушення прав та свобод людини, інтересів держави та суспільства в цілому. Виділення цієї діяльності держави обумовлено нормами, що передбачаються Конституцією України [1], Постановою Верховної Ради України “Про Концепцію (основи державної політики) національної безпеки України”, Законом України “Про основи національної безпеки України” тощо.

До основних елементів адміністративно-правових режимів слід відносити:

1) метод правового регулювання, який в адміністративному праві побудований на централізованому способі та імперативному типі регулювання і відображається в юридичній нерівності суб’єктів правовідносин;

2) особливі адміністративно-правові способи встановлення та форми виникнення прав та обов’язків, способи юридичного впливу,

захисту прав, процедурно-процесуальні форми та ін.;

3) принципи адміністративного права;

4) адміністративне законодавство, що характеризується наявністю великої кількості правових норм, які регулюють різноманітні соціальні відносини, пов'язані з державним управлінням.

При встановленні елементів певних адміністративно-правових режимів законодавцем враховуються: по-перше, специфіка суспільних відносин, для врегулювання яких буде використовуватися режим; по-друге, специфіка об'єкта регулювання; по-третє, специфіка правового статусу суб'єкта, що здійснює режимне регулювання і контрольно-наглядові функції.

Враховуючи наведене вище, адміністративно-правовий режим можна визначити як форму правового регулювання, що побудована на комплексі юридичних і організаційно-технічних процедур та адміністративно-правових засобів, і яка визначає міру можливої та належної поведінки суб'єктів і надає особливу спрямованість суспільним відносинам у сфері державного управління.

Таким чином, правові режими є основним фундаментом адміністративно-правового регулювання в окремих сферах суспільних відносин. Вони забезпечують функціонування не тільки галузевих інститутів адміністративного права, але й є міжгалузевими формами правового регулювання, наприклад, підприємницької діяльності.

Адміністративно-правові режими у сфері підприємницької діяльності є видом адміністративно-правових режимів. Отже, адміністративно-правовим режимам у сфері підприємницької діяльності притаманні усі ознаки та елементи адміністративно-правових режимів, а також особливості, що виділяють їх серед інших режимів.

По-перше, введення адміністративно-правових режимів у сфері підприємницької діяльності спрямовано на врегулювання п'яти груп відносин:

1) між державними органами, органами місцевого самоврядування з приводу викорис-

тання останніми функції регулювання підприємницькою діяльністю, що пов'язано з ініціюванням, підготовкою, аналізом, експертизою, прийняттям, відстеженням ефективності та переглядом регуляторних актів, а також контролем за здійсненням державної регуляторної політики;

2) між органами виконавчої влади та особами-суб'єктами підприємницької діяльності;

3) між особами, які займаються підприємницькою діяльністю;

4) між особами, які займаються підприємницькою діяльністю і громадянами (споживачами), які користуються результатами підприємницької діяльності;

5) між органами виконавчої влади і громадянами (споживачами).

По-друге, адміністративно-правові режими підприємницької діяльності спрямовані на забезпечення найбільш важливих видів її регулювання, а саме:

1) державна реєстрація підприємницької діяльності;

2) забезпечення безпеки підприємницької діяльності (у тому числі державний протекціонізм);

3) податкове та митне регулювання;

4) тарифне регулювання та регулювання у сфері ціноутворення;

5) здійснення державного контролю та нагляду за підприємницькою діяльністю тощо.

Розгляд режимів підприємницької діяльності в зазначених сферах є доцільним з позиції саме адміністративного права, оскільки усі вони існують у сфері реалізації функцій виконавчої влади з метою упорядкування підприємницької діяльності як об'єкту адміністративно-правового регулювання. Щодо розгляду цих суспільних відносин з позиції цивільного і інших галузей права, то режими будуть мати зовсім інший відтінок, обумовлений перетинанням різних галузевих методів та цілей.

Використання державою адміністративно-правових режимів не має на меті обмеження принципу свободи підприємницької та іншої економічної діяльності, яка встановлена Конституцією України [1]. Однак, їх використан-

ня призводить до певного обмеження цього принципу, тому що принцип свободи підприємницької діяльності не можна розглядати без його співвідношення з іншими конституційними принципами. Держава, встановлюючи необхідність державної реєстрації та забезпечення безпеки підприємницької діяльності за допомогою адміністративно-правових режимів, забезпечує виконання інших конституційних принципів, у тому числі принципу недоторканості особи, охорони приватної власності, свободи праці, захисту материнства та дитинства, охорони здоров'я і навколишнього середовища тощо.

По-третє, у зв'язку із завданнями, які стоять перед державою при адміністративно-правовому регулюванні підприємницької діяльності, до структури адміністративно-правових режимів у цій сфері відносяться:

1) мета встановлення відповідного адміністративно-правового режиму;

2) принципи режимної організації;

3) сукупність норм права, що визначають статус суб'єктів регулювання підприємницької діяльності та осіб, які займаються підприємницькою діяльністю, їх взаємні права та обов'язки, гарантії реалізації цих прав та обов'язків, відповідальність сторін за порушення правил режиму;

4) суб'єкти та об'єкти державного регулювання підприємницької діяльності.

Як неодноразово відмічалось в науці, механізм правового регулювання реалізується за допомогою особливих комплексів юридичних засобів, що зазначаються як "правові режими" [2].

Дослідження правового регулювання в системі оподаткування та зборів, на думку автора, доцільно проводити в аспекті дослідження правового режиму в даній системі. Пояснюється це тим, що наукові дослідження, метою яких було вивчення специфіки юридичного регулювання окремої ділянки діяльності, зокрема, коли ця діяльність має строго визначений об'єкт, досліджується за допомогою правового режиму цього об'єкта, виду діяльності [3].

Окрім цього, вивчення системи права дає

можливість зробити висновок, що для кожної галузі права притаманний свій специфічний режим регулювання і в ньому концентрується юридичне різноманіття галузі. На підставі цього в науці існує думка, що поняття "правовий режим" виражає визначені сторони правової дійсності.

Правовий режим у загальному вигляді можна визначити як порядок регулювання, що встановлює певні правила поведінки в тих чи інших умовах для суб'єктів права, у нашому випадку суб'єктів оподаткування.

Особливістю правового режиму у системі оподаткування є її регулювання за допомогою державного управління з широким застосуванням адміністративно-правових засобів.

Функції державного управління здійснюються органами виконавчої влади, оскільки державне управління це форма реалізації виконавчої влади. Під функціями управління розуміються основні напрямки або основні види управлінської діяльності, складові частини процесу управління. Загальна теорія управління, також як і теорія державного управління виділяє наступні функції управління: прогнозування і планування; організація; керівництво; координація; контроль; регулювання [2].

Регулювання є найбільш яким вираженням того комплексу дій, що здійснюються в процесі управлінської діяльності. Сутність регулювання складається в упорядкуванні, налагодженні, у спрямованні руху і розвитку, в підпорядкуванні в певному порядку, у встановленні правильної взаємодії, в створенні умов нормальної роботи. Зазначене проявляється у тому, що зміст регулювання здійснюються шляхом встановлення найбільш загальних правил управління (програм), якими повинні керуватися учасники управлінських відносин, корегуванні цих правил у зв'язку зі змінами ситуації у сфері управління (внесення в них змін та доповнень), усунення умов, що порушують нормальний хід управління (контроль і його наслідки).

Адміністративно-правовий режим - це категорія, яка відноситься до категорії спірних в сучасній науці. В основному, під адміністра-

тивно-правовими режимами розуміється за-
снований на нормах адміністративного права
особливий порядок функціонування його
суб'єктів, спрямований на подолання нега-
тивних явищ в відповідній сфері державного
управління. Під адміністративно-правовими
режимами також розуміють комплекс держа-
вно-управлінських і адміністративно-
правових заходів, що істотно відрізняються
від тих, які застосовуються органами вико-
навчої влади в нормальних (звичайних) умо-
вах функціонування. При цьому вказується,
що необхідність застосування адміністратив-
но-правових режимів – захід вимушений і
відноситься до особливих ситуацій в функці-
онуванні органів виконавчої влади і інших
суб'єктів адміністративного права.

У той саме час, обґрунтована думка, що
таке скорочення сфери застосування адміні-
стративно-правових режимів (тільки для подо-
лання негативних явищ) лишає переваг засто-
сування адміністративно-правової форми
державного управління в звичайних умовах
державного управління. Тем більш, все відбу-
вається на сучасному етапі в Україні в систе-
мі державного управління, потребує негайно-
го упорядкування і удосконалення, а значить,
має місце негативна ситуація.

Для нормального функціонування управ-
лінської системи, з боку державного управ-
ління сферою правовідносин постійно потре-
бується управляючий вплив, що дозується,
величина і ступень такого впливу повинні за-
лежать від ступені необхідності такого впли-
ву. Тобто, адміністративно-правовий режим
передбачений самою природою державного
управління і необхідний також в умовах нор-
мального (безкризового) стану сфери суспі-
льних відносин, що управляються.

Як відмічається у наці, природа управління
передбачає, що головним принципом його
правової організації в умовах розподілу влади
є дозвільний (заборонено все, що не дозволе-
но законом). Це не означає неправомірного
ущемлення прав і законних інтересів управ-
ляючих. Тобто сфера державного управління
повинна бути строго обмежена, що ще більш
усилує значимість проблеми жорсткої режи-

мної правової організації управління. Засто-
сування дозвільного принципу як базового в
державному управлінні – основна риса право-
вих явищ, які прийнято характеризувати по-
няттям “режим”.

Державне регулювання немислимо без ад-
міністративно-правових режимів. Останні
можуть бути як позитивного, так і негативно-
го характеру. Режими, що спонтанно встано-
влюються органами управління в власних,
апаратних інтересах, волочуть за собою нега-
тивні наслідки з точки зору цілей і завдань,
досягненню і вирішенню яких повинно слу-
жити управління. Навпаки, у випадках, коли
адміністративно-правові режими адекватно
відображають особливості тих або інших
процесів державного управління, що підко-
рює управляючих і тих, чим управляють, до-
сягненню вихідної мети управління, режими
становляться необхідним елементом держа-
вно-управлінської організації і ефективним ін-
струментом самого державного управління.
При цьому не має значення, застосовуються
режими для подолання негативних ситуацій
або з метою вирішення перспективних за-
вдань. Адміністративно-правові режими до-
зволяють досягнути і того, і іншого.

При цьому, на думку автора, адміністрати-
вно-правовий режим – це не тільки режим
управління, але і різновид правового режиму
(як порядку організації механізму правового
регулювання) в сфері суспільних відносин,
що регулюються за допомогою реалізації ви-
конавчої влади. У таких правових режимах
(адміністративно-правових) ярко виражена
складова адміністративно-галузевих інститу-
тів права, норм адміністративного права як
права державного управління. Даний тезис
підтверджується при вивченні і дослідження
правових засобів в системі оподаткування і
зборів, що виявляє наявність великої групи
правових засобів, які “запозичуються” з адмі-
ністративного права (найбільш важливе зна-
чення серед яких мають адміністративно-
процесуальні засоби). Роль адміністративно-
правових засобів при формуванні правових
режимів у сферах, що пов'язані з реалізацією
виконавчої влади, передбачена особливостя-

ми адміністративно-правового регулювання і адміністративно-правових норм.

На думку автора, адміністративно-правовий режим з'єднує характеристики двох видів правових режимів: такого, що дозволяє, і зобов'язуючого, таким чином, адміністративно-правовому режиму відповідає імперативна модель правового регулювання.

В межах адміністративно-правових режимів необхідно не тільки (за допомогою адміністративно-правових засобів) поставити державне управління в жорсткі межі закону з метою недопущення обмеження прав громадян, але і зробити (також за допомогою адміністративно-правових засобів) державне управління ефективним, здатним вирішувати поставлені перед ним завдання.

Адміністративно-правові режими можуть бути виділені не тільки в системі оподаткування і зборів, що досліджується автором, але і в інших галузях, що регулюються шляхом реалізації виконавчої влади (наприклад, в галузі митних правовідносин). Як зазначається у науці, основою формування відповідних адміністративно-правових режимів буде вивчення державного управління в його приватних проявах.

На підставі викладеного вище можна запропонувати наступне визначення адмініст-

ративно-правового режиму. Адміністративно-правовий режим в будь-якій галузі суспільних відносин, що регулюється шляхом реалізації виконавчої влади – різновид правового режиму (як порядку організації механізму правового регулювання в даній сфері суспільних відносин), що представляє собою комплекс державно-управлінських і адміністративно-правових заходів (заснованих на адміністративно-правових засобах і правових засобах в даній галузі), спрямований на реалізацію двох основних функцій: ефективне державне управління (ефективне правове регулювання, міжгалузєва відомча координація, контроль, дозовані управляючі впливи) і жорстка правова регламентація, у тому числі процесуальними нормами самого управління (дотримання законності і прав членів суспільства, реалізація дозвільного принципу)

ЛІТЕРАТУРА

1. Конституція України // ВВР України. – 1996. -№ 30. –Ст.141.
2. Бандурка О.О. Управління державною податковою службою: Монографія. -Х., 2005.
3. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права. -Т.3. -Х., 2005.

Угровецкий О.П. Правовой режим в системе оподаткування і зборів: теоретичний аспект // Форум права. -2008. -№ 1. –С.420-426 [Електронний ресурс]. –Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2008-1/08uopzta.pdf>

На підставі розгляду понять “правовий режим”, “адміністративно-правовий режим” запропоновано та обґрунтовано необхідність використання правового режиму в системі оподаткування і зборів.

Угровецкий О.П. Правовой режим в системе налогообложения и сборов: теоретический аспект

На основе рассмотрения понятий “правовой режим”, “административно-правовой режим” предложена и обоснована необходимость использования правового режима в системе налогообложения и сборов.

Ugrovetskij O.P. Legal regime in system of the taxation and gathering: theoretical aspect

On the basis of consideration of concepts “legal regime”, “administrative-legal regime” necessity of use of a legal regime for system of the taxation and gathering is offered and proved.