



зово, що в українському бюджетному законодавстві як такі учасники бюджетних відносин виділені розпорядники бюджетних коштів. Під ними розуміють бюджетні установи в особі їх керівника, уповноважені на отримання бюджетних асигнувань, взяття бюджетних зобов'язань та здійснення витрат бюджету (ст. 2) [3].

#### Список використаної літератури

1. Про бюджетну систему : Закон Азербайджанської Республіки : від 14.12.2000 р. № 158-II.
2. Про бюджетну систему України : Закон України : від 05.12.1990 р. № 512-XII // Відомості Верховної Ради УРСР. – 1991. – № 1. – Ст. 1.
3. Бюджетний кодекс України : від 08.07.2010 р. № 2456-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2010. – № 50–51. –

Ст. 572.

4. Про місцеве самоврядування в Україні : Закон України: від 21.05.1997 р. № 280/97-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1997. – № 24. – Ст. 170.

5. Про статус муніципалітетів : Закон Азербайджанської Республіки : від 02.07.1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.kavkaz-uzel.ru/articles/8962/>

6. Про основи фінансів муніципалітетів : Закон Азербайджанської Республіки : від 02.07.1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.kavkaz-uzel.ru/articles/8962/>

Стаття надійшла до редакції 20.03.2014 р.

#### УДК 347.73

Д. А. Кобильнік,

к.ю.н., доцент, доцент кафедри фінансового права, Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого

### ДЕЯКІ НАПРЯМИ РЕАЛІЗАЦІЇ РЕГУЛЯТИВНОЇ ФУНКЦІЇ ПОДАТКОВОГО ПРАВА В УМОВАХ СЬОГОДЕННЯ

У статті зазначено, що податкові відносини потребують чіткої правової регламентації, яка досягається шляхом реалізації регулятивної функції податкового права. Висвітлено деякі проблеми, що лежать у площині реалізації регулятивної функції податкового права. Аргументовано потребу в узгодженні, кореляції положень нормативно-правових актів, пов'язаних із закріпленням податково-правових категорій при реалізації регулятивної функції податкового права.

В статтє указано на то, что налоговые отношения требуют четкой правовой регламентации, которая достигается путем реализации регулятивной функции налогового права. Освещены некоторые проблемы, лежащие в плоскости реализации регулятивной функции налогового права. Аргументирована необходимость согласования, корреляции положений нормативно-правовых актов, связанных с закреплением налогово-правовых категорий при реализации регулирующей функции налогового права.

The paper states that tax relations need a clear legal regulation, which can be achieved through the realization of tax law regulative function. The problems in the field of tax law regulative function realization are described. The article suggests that the main task of tax law is to develop the optimal fiscal legal procedure in accordance with modern economic terms and social needs of a society. The realization of this task is fulfilled by state legal impact directions allocation, fiscal policy guiding lines, and corresponding legal regulation's determination. With this, tax breaks are the one of effective tax legal regulation tools. Due to this tool's application a terms for different economic sectors development, investing and innovating functioning activation, priority fields of national economy development stimulation are created. The article indicates that the implementation of regulations stated in the Program of economic reforms for 2010–2014 years, the modern evolution of tax preferences state regulation can be characterized. This evolution is connected not only with the allocation of the field of some preferential taxpayers' categories and preferential territories, but also with special tax regimes varieties appearance and priority economic fields tax preferences restitution. It is shown, that the Taxation Code of Ukraine adoption despite of allocation of obligatory elements of the legal taxation mechanism, has no clear estimation of taxation preferences in this mechanism. Provision 7 of the Taxation Code of Ukraine according to which the preference can be applied, mostly says about optionality and non-obligatory of this element under the taxation relations regulation. The paper gives arguments, that such an approach violates the social rights of citizens, which are protected by the constitution and the laws of Ukraine. The article shows that legal regulation of tax preferences has changed with the Tax Code of Ukraine adoption. The necessity in the process of tax law regulative function realization of concordance and correlation of legal acts connected with tax legal categories assignment is argued. First of all it is connected with a necessity of changes in tax preferences legal regulation approaches..

**Ключові слова:** регулятивна функція податкового права, податкові пільги, елементи правового механізму податку.

Аналіз наукових робіт правників засвідчує підвищення інтересу до питань визначення як функцій права загалом, так і функцій податкового права. Прояв подібного інтересу є цілком виправданим, оскільки проблема функцій права у кінцевому підсумку є проблемою, пов'язаною з напрямками його впливу на суспільні відносини. При цьому, як слушно зауважують учені, «вона є ширшою за проблему механізму правового регулювання, оскільки відбиває не лише здатність права регулювати суспільні відносини, а й характеризує його економічну, ідеологічну й політичну

роль» [11, с. 65].

Так, сучасний період розвитку податкових відносин, пошук нових форм податково-правового впливу, а також інші фактори, пов'язані зі зміною у предметі і методі податкового права, зумовлюють потребу у дослідженні функцій податкового права. Останні відображають сутність і призначення податкового права, тому їх розгляд віднесено до фундаментальних проблем податково-правової науки. Проте в теорії податкового права розгляду його функцій приділялося недостатньо уваги. На наш погляд, вирішення питання підвищення



ефективності податково-правового регулювання багато в чому залежить від з'ясування змісту податкового права у функціональному аспекті.

Не потребує доведення той факт, що основне соціальне призначення права полягає в тому, щоб регулювати суспільні відносини. У зв'язку з цим головною, і такою, що визначає сенс існування права, є його регулятивна функція. Так, А. І. Абрамов зазначає, що це унікальне правове явище, яке виражає сутність права як регулятора соціального життя, реалізує його внутрішній регулятивний потенціал, визначає якісну специфіку права (тобто робить право правом, а не якимсь іншим явищем) [1, с. 1]. О. С. Ємельянов концентрує увагу на тому, чи виражається фінансове право у вигляді нормативних або фінансово-планових актів, реалізується в абсолютних або відносних правовідносинах, чи прагне до визначення правового стану учасників фінансових відносин – у всіх цих формах виявляється його основне соціальне призначення – упорядковувати суспільні відносини у сфері публічних фінансів. Характерні риси цієї функції полягають насамперед у встановленні позитивних правил поведінки, організації суспільних відносин, координації соціальних взаємозв'язків у процесі перерозподілу суспільного багатства [3, с. 33].

Аналіз викладеного дозволяє дійти висновку, що традиційно правниками серед функцій права виділяється регулятивна, оскільки основне соціальне призначення права полягає в тому, щоб регулювати суспільні відносини. Реалізація цієї функції є реалізацією соціального призначення права. Від того, наскільки повно і глибоко здійснюється реалізація регулятивної функції права, залежить ефективність права, його дієвість, «життєздатність» [1, с. 36]. Отже, метою даної статті є визначення певних напрямів реалізації регулятивної функції податкового права в умовах сьогодення.

Ю. Л. Смірнікова вказує на те, що регулятивна функція фінансового права реалізується за допомогою встановлення фінансово-правових конструкцій, застосування яких обумовлене цілями і завданнями публічної фінансової діяльності [12]. Таке твердження є цілком прийнятним і щодо податкового права. Завданням податкового права є створення оптимального податково-правового режиму, що відповідає сучасним економічним умовам і соціальним потребам суспільства. При цьому реалізація даного завдання відбувається шляхом виокремлення напрямів державно-правового впливу, визначення орієнтирів у проведенні податкової політики і відповідної правової регламентації. Так, одним із ефективних інструментів податково-правового регулювання є податкові пільги. Завдяки їх застосуванню створюються умови для покращання стану різних секторів економіки, активізації інвестиційної та інноваційної діяльності, стимулювання розвитку пріоритетних галузей народного господарства.

Сьогодні Україна йде шляхом суттєвого реформування податкових відносин, де питання правового регулювання податкових пільг є одним із найбільш актуальних. У Програмі економічних реформ на

2010–2014 роки однією з проблем податкової системи нашої держави було названо нераціональну систему податкових пільг, що залишає можливості для ухилення від сплати податків і не стимулює інноваційної діяльності та енергоефективності [10]. Дійсно, практика застосування податкових пільг у національних податкових системах є досить суперечливою, оскільки з позиції побудови ефективної податкової системи податкові пільги створюють певні перекоси в оподаткуванні як окремих груп платників податків, так і цілих галузей національної економіки. Крім того, застосування податкових пільг звужує податкову базу, впливає на розподіл податкового тягаря, створює передумови для застосування норм пільгового оподаткування в схемах мінімізації сплати податків [4, с. 267]. Зважаючи на це, необхідність у змінах підходів до законодавчого регулювання податкових пільг є очевидною.

Втілюючи у життя положення, викладені у названій Програмі економічних реформ, сучасний розвиток державного регулювання щодо цього аспекту можна охарактеризувати як такий, що пов'язується не лише із виокремленням деяких пільгових категорій відповідних осіб, пільгових регіонів та територій, а і появою певних різновидів спеціальних режимів оподаткування, поверненням до надання податкових пільг пріоритетним галузям економіки. Необхідно вказати, що з прийняттям Податкового кодексу України правове регулювання пільг з податків і зборів у нашій державі зазнало суттєвих змін.

Схвально, що у п. 5 ст. 30 Податкового кодексу України закріплено, що податкові пільги, порядок та підстави їх надання встановлюються з урахуванням вимог законодавства України про захист економічної конкуренції виключно цим Кодексом, рішеннями Верховної Ради Автономної Республіки Крим та органів місцевого самоврядування, прийнятими відповідно до цього Кодексу. Річ у тім, що раніше чинним Законом України «Про систему оподаткування» не передбачалося саме виключне право на встановлення податкових пільг представницькими органами.

Водночас у Податковому кодексі України не отримало визначення місце податкової пільги у системі елементів правового механізму податків. При характеристиці загального підходу до визначення елементів податкового механізму, відбитого у ст. 7 Податкового кодексу України «Загальні засади встановлення податків і зборів», було здійснено спробу внести до його системи найбільш суттєві, відносно безспірні елементи. Однак питання класифікації подібних елементів серед науковців завжди були дискусійними. Їх дослідженню приділяли увагу у своїх працях багато фахівців [6, с. 135–141; 9].

І основні, і додаткові елементи є обов'язковими, без яких неможливе закріплення податкового механізму. Водночас науковцями в системі елементів правового механізму податку виділялися також і факультативні елементи, наявність яких деталізує специфіку конкретного платежу і зале-



жить від специфіки платежу. Наприклад, О. В. Дьомін податкові пільги відносить до факультативних елементів, оскільки їх встановлення цілком залежить від розсуду законодавця [2, с. 184]. Такої самої думки дотримується й І. Є. Криницький. Учений, зокрема, зазначає, що податкова пільга, будучи за своєю сутністю необов'язковою характеристикою податкового платежу, за допомогою вітчизняного законодавця стала постійно присутнім компонентом податкового правового механізму (майже ні один податковий платіж не уникнув реального втілення льготування) [5, с. 57]. З такою позицією фахівця ми не можемо погодитися.

На наш погляд, пільга має розглядатися як обов'язковий елемент правового механізму податку. Це свідчить про особливий правовий режим цього елемента. Пільга, як обов'язковий елемент правового механізму платежу, має своє важливе місце при встановленні будь-якого платежу податкового характеру, забезпечуючи тим самим соціальні та державні інтереси. Без сумніву, розміщення цього елемента серед обов'язкових елементів є запорукою гарантії конституційних прав платників податків і зборів.

Разом з тим з ухваленням Податкового кодексу України, незважаючи на закріплення у ньому обов'язкових елементів правового механізму податку, місце податкових пільг у такому механізмі не отримало чіткого визначення, оскільки у положенні статті 7 Податкового кодексу України наголос на тому, що пільга «може застосовуватися», здебільшого говорить про факультативність та необов'язковість цього елемента при врегулюванні податкових відносин. Це, на наш погляд, порушує соціальні гарантії громадян, які охороняються Конституцією та законами України.

Видається, що зазначені новели змінюють підхід до особливостей мобілізації коштів до публічних грошових фондів у процесі реалізації фінансової діяльності, і зокрема системи та місця у фінансовій діяльності підлеглих суб'єктів, оскільки саме їх прав та інтересів стосується можливість введення державою механізму, який зменшує податкове навантаження. До того ж завдяки системі пільг при оподаткуванні має реалізуватися один з найважливіших принципів – гнучкості, коли, закріплюючи стабільні, тривалі норми (поняття «платник податку», «об'єкт оподаткування», «ставки оподаткування»), через надання пільг держава регулює особливості застосування того чи іншого податку в дещо змінених умовах. Саме тому елемент, який реалізує один з найважливіших принципів оподаткування, повинен бути віднесений до основних елементів податкового механізму та обов'язково передбачатися при визначенні будь-якого податку.

І ще деякі аспекти, на які необхідно звернути увагу. Так, у ст. 4 Податкового кодексу України серед основних засад податкового законодавства названо принцип соціальної справедливості. Зміст останнього пов'язаний з установленням податків і зборів відповідно до платоспроможності платників податків. Як зазначає Н. К. Шаптала, принцип

соціальної справедливості в податково-правовому регулюванні реалізується шляхом: 1) диференціації ставок податків та зборів; 2) надання податкових пільг, встановлення податкових знижок; виключення з об'єкта оподаткування; 3) встановлення спеціальних податкових режимів [13, с. 17].

Учені щодо встановлення принципу рівності податкового тягаря стверджують, що «платники за однакової платоспроможності повинні мати однаковий розмір оподаткування, у той час як оподаткування більш високих доходів порівняно із податковим тягарем низьких доходів має бути вищим, для того щоб відповідати принципу справедливості» [8, с. 95]. Підтвердженням нашого погляду може бути позиція Конституційного Суду Російської Федерації, який констатує порушення принципу рівності платників податків у двох випадках: якщо стосовно податкового регулювання законодавцем не враховані вимоги формальної рівності (заборона дискримінації) або неформальної рівності платників податків (рівний податковий тягар). Зокрема, у постанові від 21 березня 1997 року Судом зазначено: «Принцип рівного податкового тягаря означає, що не допускається встановлення додаткових, а також підвищених за ставками податків залежно від форми власності, організаційно-правової форми господарської діяльності, місцезнаходження платника та ін. дискримінаційних підстав» [9].

Вважаємо, що реформування сучасної податкової системи України, побудова системи обов'язкових елементів правового механізму податків повинні відбуватися відповідно до принципів податково-правового регулювання, що дозволить забезпечити баланс приватних і публічних інтересів у сфері оподаткування при унормуванні таких відносин податковим правом.

### Список використаної літератури

1. Абрамов А. И. Проблемы реализации регулятивной функции права : дис. ... кандидата юрид. наук : 12.00.01 / Абрамов А. И. – Самара, 2005. – 222 с.
2. Демин А. В. Налоговое право России : [учебное пособие] / Демин А. В. – М. : РИОР, 2008. – 329 с.
3. Емельянов А. С. Реализация охранительной функции финансового права : дис. ... доктора юрид. наук : 12.00.14 / Емельянов А. С. – М., 2005. – 327 с.
4. Коротун В. І. Практика використання податкових пільг в Україні / В. І. Коротун // Вісник ЖДТУ. – 2012. – № 1. – С. 267.
5. Криницький І. Е. Дефиниция налоговой льготы в понятийно-категориальном аппарате финансового права / И. Е. Криницький // Проблемы законности. – 2010. – Вып. 111. – С. 57.
6. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6 т. – Т. III : Учение о налоге / Кучерявенко Н. П. – Х. : Легас ; Право, – 2005. – 600 с.
7. Основы налогового права. : учебно-метод. пособие / [под ред. С. Г. Пепеляева]. – М. : Инвест Фонд, 1995. – С. 496; Пепеляев С. Г. Законы о налогах : элементы структуры / Пепеляев С. Г. – М. : СВЕА, 1995. – 64 с.
8. Остерло Л. Конституционные принципы налогов и сборов в ФРГ / Л. Остерло, Т. Джобс // Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2003 года / под ред. С. Г. Пепеляева. – М. : Статус-Кво 97, 2004. – С. 95.
9. По делу о проверке конституционности положений абзаца 2 пункта 2 статьи 18 и статьи 20 Закона РФ от 27 декабря 1991 года «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» : Постановление Конституционного Суда Российской Федерации