

Володимир Марущак

завідувач кафедри державознавства та права
ОРИДУ НАДУ при Президентіві України, д.держ. упр., професор

Олена Марущак

аспірант кафедри державознавства і права
ОРИДУ НАДУ при Президентіві України

ПРАВОВИЙ МЕХАНІЗМ ДЕРЖАВНОГО РЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКІВ

Стаття розглядає проблему механізму правового регулювання податків в ринковій економіці. Розкриваються елементи правового механізму оподаткування та його впливу на процес суспільного виробництва та державного управління. В роботі визначаються складові, за яких правове регулювання податків може бути ефективним важелем в розвитку економічних процесів.

Ключові слова: *правове регулювання, державне регулювання, ринкова економіка, податок, право, правовідносини, економічні закони, суспільне виробництво, державне управління, законодавство, правові акти.*

Volodymyr Maruhschak

Head of the State Studies and Law Department, ORIPA NAPA under the President of Ukraine,
Doctor of Science in Public Administration, Professor

Olena Maruhschak

PhD student of State Studies and Law Department,
ORIPA NAPA under the President of Ukraine

THE LEGAL MECHANISM OF STATE REGULATION OF TAXES

The article considers the problem of the mechanism of regulation of taxes in a market economy. Modern processes of state formation have a significant effect on social relations. The traditional approaches of the state to the regulation of financial and economic activity have largely exhausted themselves, which requires new approaches by the state to influence social production. This in turn requires state measures to stabilize the economy. This task lies in full with public administration, which should strengthen the effectiveness of its management functions in the economic sphere. Taxes have significant potential in this direction. The legal mechanism of state regulation of taxes makes it possible to bring economic processes to a qualitatively new level of efficiency.

The study of this problem in the field of public administration to the present is practically absent. In the modern period, the scientific development of taxes in the field of public administration is reflected in the writings of Vasilika O., Moskovenko O., Kravchenko V., Kucheriavenko N., Lukina I., Chernik D., Shablitsy L., Shishri O. and others. In the same issue, the legal mechanism of tax regulation remains outside the scope of scientific research. The circle of subjects of taxation is the most widespread in legal regulation. These include legal and natural persons, residents and non-residents, and any other persons in the property and non-property sectors.

The legal status of the entities is not the same and depends on the place they occupy in the tax system. In fact, they can be divided into two groups: taxpayers and taxpayees. The latter are represented by the bodies of state power and local self-government, which carry out collection, deduction of amounts of taxes, their use, and supervision and control over taxpayers. Thus, these relations can be qualified as a sphere of public law, where relations are formed within the inequality of the parties. In fact, these relations are not one-sided. Here, the right of public authorities meets certain obligations towards taxpayers. This is primarily their commitment not to exceed their powers, and once the violation is responsible to taxpayers. The public character of the subjects of taxation leads to the peculiarities of legal relations. First, they are in the field of public administration. They not only mediate the relationship between taxpayers, but through their implementation of state tax policy. State policy precedes state administration. In taxation, the purpose of state policy is to achieve social and economic equilibrium between different sectors of the population, between the state and society. In fact, the tax policy is a subjective-objective phenomenon. On the one hand, the state mediates its desire to maintain and develop the state, and also solves the problem of social stability.

But this is the vision of the state apparatus as a whole, and therefore it reflects the interests of the state bureaucracy, which leads to the desire to have the means for its maintenance and well-being. On the other hand, the economic system itself is objective in its essence, and therefore needs to be taken into account its functioning and development. Therefore, the tax policy of the state is based on the interaction of these two components. This interaction, as a contradiction is solved by public influence on the state. When the tax policy is made, it goes down to the level of public administration as a mechanism for implementing state tax policy.

The purpose of state policy is to effectively manage its implementation through the organizational and legal mechanism. Therefore, for the legal relationship between the state and the subjects of taxation, it is necessary to develop an appropriate procedure for the relationship between the subjects of taxation.

Key words: *legal regulation, state regulation, market economy, tax, law, legal, economic laws, social production, public administration, law, legal acts.*

Постановка проблеми

Сучасні процеси державотворення суттєво впливають на суспільні відносини. Традиційні підходи держави до регулювання фінансово-економічної діяльності значною мірою вичерпали себе, що потребує нових підходів держави до впливу на суспільне виробництво. Це в свою чергу потребує від держави заходів зі стабілізації економіки. Це завдання повною мірою лягає на державне управління, яке повинно підсилити ефективність своїх функцій управління в економічній сфері. В цьому напрямку значний потенціал мають податки. Правовий механізм державного регулювання податків дає можливість вивести економічні процеси на якісно новий рівень ефективності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій

Дослідження даної проблематики в галузі державного управління на сьогодні практично відсутнє. В сучасний період наукова розробка податків в сфері державного управління відображається в працях О. Василика, О. Московенко, В. Кравченко, Н. Кучерявенко, І. Лукиной, Д. Черника, Л. Шаблістої, О. Шишрі та інших. Втім, сама проблема правового механізму регулювання податків залишаються за межами наукового дослідження.

Мета

Метою даної статті є розкриття правового механізму регулювання податків в державному управлінні та визначення його потенціалу в регулюванні ринкової економіки.

Вклад основного матеріалу

Істотною складовою державного регулювання податків є його правовий механізм. У науковій літературі відзначається, що розробка механізму правового регулювання недостатньо пояснює це явище [1, с. 74]. Ідея правового механізму була висунута у свій час Н. М. Александровим, який розрізняв у механізмі правового регулювання дві сторони – нормативну та прояв впливу норм на суспільні відносини [2]. Важливою роботою в цьому напрямку стала монографія С. С. Алексєєва «Механізм правового регулювання в соціалістичній державі» [3], який виділив три основні елементи правового регулювання:

- юридичні норми (нормативна основа);
- суб'єктивні права та обов'язки (правовідносини);
- акти реалізації прав і обов'язків [3].

Такої ж позиції дотримується Ю. Н. Оборотов [4, с. 188].

Н. І. Матузов розглядає правовий механізм як набір юридичного інструментарію, використовуваного для впливу на суспільні відносини. О. Ф. Скакун визначає механізм правового регулювання як процес переведення нормативності права в упорядкованість суспільних відносин, чинений за допомогою системи правових прийомів і форм із метою задоволення суспільних і особистих інтересів, забезпечення правопорядку [5, с. 697]. А. Ф. Крижанівський вважає, що «механізм правового регулювання – це цілісна система правових засобів, за допомогою яких право здійснює впорядкування суспільних відносин».

Не втягуючись у дискусію про механізм правового регулювання, оскільки це не є предметом дисертаційного дослідження, відзначимо, що позиція про механізм правового регулювання С. С. Алексєєва най-

більше чітко визначена, дає можливість бачити його по-елементний склад, зв'язок і взаємодію елементів механізму правового регулювання. Від себе зазначимо тільки, що механізм правового регулювання повинен породжувати результат, що впливає на обсяг самого регулювання [1, с. 75].

«Норма права – це споконвічний елемент і нормативна основа механізму правового регулювання» [13, с. 680].

Першим елементом механізму правового регулювання є норма права. Норма права являє собою загальнообов'язкове правило поведінки [4, с. 188], яке контролює (регламентує) суспільні відносини. «Характер регулюючого впливу нормативної основи механізму правового регулювання залежить від того, як впливає право шляхом зобов'язального примусу або шляхом дозволу чи заборони» [5, с. 68]. Тому «норма права узагальнено моделює бажане з погляду його інтересів поведінку членів суспільства в суспільних відносинах певного предметного виду» [3, с. 162]. Норма права – свого роду штамп, у якому формалізовані суспільні відносини з погляду держави. Регламентация відносин дає можливість стабілізувати суспільні відносини, помістивши кожного учасника в «клітинку» суспільного організму, яка забезпечує його функціонування. Взаємодіючи між собою, вони утворюють суспільний організм, надаючи йому цілісність і життєздатність. З погляду держави, важливо визначити середовище цієї «клітинки», якою виступає норма права, оскільки від цього залежить життєздатність усього суспільного механізму. Неправильне її визначення веде від суспільних деформацій аж до загибелі самого суспільства. Тому, з погляду державного регулювання, норма права повинна об'єктивно відбивати існуючу реальність, сприяючи її розвитку.

При всій своїй реальності, норма права є абстрактним явищем, тому що, ця теоретична конструкція реалізує себе через статті законодавства, тобто, через нормативно-правові акти [6], які мають наступні переваги: чітко, ясно, однозначно формулюють зміст; дозволяють оперативне змінювати або усувати еротичну норму; дозволяє здійснювати впорядкування, узгодження, систематизацію численних правових норм [4, с. 125]. Таким чином, нормативно-правові акти створюють динамічну основу механізму правового регулювання.

Наступний елемент механізму правового регулювання – правовідносини, – переводять конкретні зміни обставин на рівень суб'єктивних прав і юридичних обов'язків [4, с. 188]. Право, підкоряючи відносини певним правилам, наділяє сторони з боку держави певними правами та обов'язками, а відносини між ними будуються згідно з установленими правил. Звідси впливає, що учасники здобувають компетенцію правоволодіючого або правозобов'язувального характеру. Звичайно, поняття компетенції застосовується до державних органів, а інші суб'єкти оцінюються як ті, що володіють правами або обов'язками. Проте, кожне є індивідуальною компетенцією, тому що містяться права і обов'язки. Тому є підстави говорити про механізм правового регулювання, характеризуючи правовідносини як його елемент, про індивідуальну компетенцію його суб'єктів, яка може бути правоволодіючою або правозобов'язувальною.

Як елемент механізму правового регулювання, правовідносини спрямовані на їхнє виникнення, зміну або припинення. Механізм правового регулювання зв'язує своїх суб'єктів через правовідносини. Але це не є самоціль. Кінцевою метою є одержання позитивного результату для учасників суспільних відносин. Тому результативність правовідносин виражається через правові наслідки, які воно викликає в учасників суспільних відносин. Але ці відносини можуть бути регламентовані та не можуть бути переформатовані винятково по їхній волі. Це може відбуватися тільки в межах наданих їм прав і обов'язків, тому що в протилежному випадку відносини будуть нелегітимними (тобто, протизаконними) або зовсім як такі не відбудуться.

Третім елементом механізму правового регулювання є реалізація прав і обов'язків [3, с. 213; 4, с.188; 5, с. 682]. Разом з тим, О.Ф. Скакун підрозділяє цей елемент, виділяючи також акти застосування права в механізмі правового регулювання. При цьому в першому випадку, розуміючи під актами реалізації прав і обов'язків фактичну поведінку суб'єктів правовідносин, а в другому випадку – це видання державно-владного акту – акту застосування норм права, який забезпечує виникнення, зміну або припинення правових відносин [5, с. 682-683].

Ю. Н. Оборотов розглядає акти реалізації суб'єктивних прав і юридичних обов'язків як правозастосовні акти [4, с. 188]. Позиція Ю. Н. Оборотова представляється більш близькою нам. Розгляд актів безпосередньої реалізації прав і обов'язків як фактичної поведінки суб'єктів правовідносин усе ж ближче до правовідносин. Правовідносини виникають із дій, немає дії – немає правовідносин. Вони формуються із дії. Тому дію слід розглядати у зв'язку із правовідносинами, а можливо і як її складову частину, яка є її динамічну частину, на відміну від прав і обов'язків, які в правовідносинах є статичною частиною.

Акти безпосередньої реалізації прав і обов'язків являють собою правозастосування. «Правозастосування полягає в здійсненні вповноваженим суб'єктом різномірних правозастосовних дій основного та допоміжного характеру, які одержують вираження в специфічних правових актах, іменованих актами застосування права [4, с. 188].

Правозастосовні акти реалізують норму права в конкретній дійсності. Вони застосовують диспозицію або санкцію самої правової норми. Внаслідок цього вона перетворює правозастосовний акт в акт індивідуально-правового характеру. До важливих елементів механізму правового регулювання відносяться правовідносини. Правові відносини тісно пов'язані з нормами права. Норми права встановлюють моделі тих суспільних відносин, в які люди зобов'язані або можуть вступати, тобто це результат дій відповідних «норм права, їх втілення в життя». Правовідносини складаються із наступних елементів: суб'єкт, об'єкт, зміст.

Коло суб'єктів оподаткування є найбільш поширеним в правовому регулюванні. До них відносяться юридичні та фізичні особи, резиденти та нерезиденти, та будь-які інші особи майнової та немайнової сфери. Правовий статус суб'єктів не однаковий і залежить від того місця яке вони займають в системі оподаткування. Втім, їх можна поділити на дві групи: платники податків

та одержувачі податків. В особі останніх виступають органи державної влади та місцевого самоврядування, які здійснюють збір, утримання сум податків, їх використання та нагляд і контроль за платниками податків. Таким чином, ці відносини можна кваліфікувати як сферу публічного права, де відносини складаються в рамках нерівності сторін. Втім, ці відносини не односторонні. Тут праву державних органів відповідають певні обов'язки у відношенні платників податків. Це у першу чергу їх зобов'язаність не перевищувати свої повноваження, а в разі порушення нести відповідальність перед платниками податків.

Публічний характер суб'єктів оподаткування веде до особливостей правовідносин. По-перше, вони складаються в сфері державного управління. Вони не тільки опосередковують відносини між суб'єктами оподаткування, але через себе реалізують державну податкову політику. Державна політика передує державному управлінню. В оподаткуванні метою державної політики є здійснення соціально-економічної рівноваги між різними верствами населення, між державою і суспільством. Втім, податкова політика явище суб'єктивно-об'єктивне. З одного боку з її допомогою держава вирішує своє бажання утримання та розвитку, а також вирішує задачу суспільної стабільності. Але це бачення державного апарату в цілому, а тому в ньому відбиваються інтереси державної бюрократії, що веде до прагнення мати кошти для його утримання та благополуччя. З іншого боку, сама економічна система є об'єктивно в своїй основі, а тому потребує урахування її функціонування та розвитку. Тому податкова політика держави ґрунтується на взаємодії цих двох складових. Ця взаємодія, як протиріччя вирішується шляхом суспільного впливу на державу. Коли податкова політика вироблена, вона спускається на рівень державного управління як механізм реалізації державної податкової політики. Ціллю державної політики є ефективне управління її реалізації посередництвом організаційно-правового механізму. Тому для правовідносин між державою і суб'єктами оподаткування необхідно виробити відповідний порядок взаємозв'язків між суб'єктами оподаткування.

Особливістю правовідносин оподаткування є наявність державного органу як сторони у стосунках з іншими суб'єктами оподаткування. Це суттєва риса державного регулювання оподаткування. Якщо відсутній державний орган, такі відносини не будуть податковими. Наявність державного органу означає, що він діє владно від імені держави. Тому наділений владними повноваженнями по відношенню до суб'єктів оподаткування. Це означає, що правовідносини між державним органом і суб'єктами оподаткування будуються в рамках нерівності сторін. У державного органу зосереджуються права, а у суб'єктів оподаткування – обов'язки. Але така конструкція не є абсолютною. Рамки повноважень та обов'язків детерміновані правом. Воно встановлює правила для суб'єктів, де правам відповідальність обов'язки, а обов'язкам права. Це створює відповідний порядок у правовідносинах, бо кожна із сторін не має права порушувати рамки правової норми. Це тягне виникнення юридичної відповідальності. Відповідальність завершує правову конструкцію суб'єктних правовідносин. Вона застосовується як до державного органу, так і до суб'єкта оподаткування. Втім, слід

зауважити, що в чинному податковому законодавстві ця відповідальність асиметрична. В основному її несе платник податків, а відповідальність державних органів декларується щодо механізму притягнення посадовців та органів державного управління вона не існує. Все закінчується загальними нормами про їх відповідальність, а науковий підхід до її будувannya відсутній.

«Юридичний зміст являє собою суб'єктивні права і обов'язки учасників правового відношення» [5, с. 281]. Для податкових правовідносин – це можливість і міра дії суб'єкта податкових відносин у взаєминах один з одним, відповідно до правової норми. Стосовно державних органів – це можливість встановлювати податки, стягувати їх, визначати напрямки податків, встановлювати календар їх сплати, контролювати правильність сплати податків, залучати недобросовісних платників до різних форм юридичної та адміністративної відповідальності.

Таке право визначається його компетенцією, за межі якої державний орган не має права виходити. Тому це міра можливого в діях державних органів у податковій сфері, яка визначається повноваженнями. Для платника податку суб'єктивне право – це межі його можливості, пов'язані з оподаткуванням. Для платника податку суб'єктивне право – це межі його здатності, що пов'язані з оподаткуванням. Наприклад, використати ту чи іншу форму діяльності, в залежності від якої змінюється для нього оподаткування (відмова використання підакцизних товарів, використання форми малого чи середнього підприємства). Юридичний обов'язок – це діяльність суб'єкта оподаткування в напрямку його винного обов'язку. Для суб'єктів оподаткування – це обов'язок виконувати податкові форми і правила. Так суб'єкти оподаткування повинні платити податки, дотримуватись термінів їх сплати, платити ставки податків та інше.

Суб'єктивне право і юридичний обов'язок є структуровані явища. Структура суб'єктів податкових правовідносин включає у себе повноваження. Вони включають в себе: повноваження з правовикористання власних дій, правовиконання від інших осіб і повноваження вимоги правового захисту. Правовиконання дає можливість державному органу у сфері оподаткування здійснити юридичні дії по відношенню до суб'єкта оподаткування у вигляді права вимоги на матеріали з їх діяльності та дотриманню податкового законодавства. Правовиконання податкового законодавства від інших означає право вимоги на відповідні дії від зобов'язаного суб'єкта оподаткування, тобто дій, що пов'язані з податковим законодавством, правилами сплати податків, формами звітності (накладні, звіти та інше), податками, платежами та ін. Правомочність вимоги для суб'єкта оподаткування це право звертатися подати до влади за порадою, підтримкою і захистом у разі порушення його суб'єктивного права з боку державного органу. Порушення податкового законодавства призводить до державного примусу, якщо сторона правовідносин не виконує свої обов'язки (накладати санкції, оскаржувати дії чиновників, залучати до адміністративної та фінансової відповідальності).

До складу податкового зобов'язання входять такі вимоги.

1. Виконання певної дії або утримуватися від них, тобто виконувати податкове законодавство, не пору-

шувати його, надати доступ контролюючим органам до податкових об'єктів, надавати звітність та фінансові документи, що пов'язані з виплатою податків.

2. Реагувати на законні вимоги владної сторони, тобто ліквідувати зауваження сторони, яка здійснює перевірку з питань порушення податкового законодавства, виконувати їх приписи, надавати послуги для проведення перевірки.

3. Нести юридичну відповідальність за свої дії у формі майнової, фінансової, адміністративної, дисциплінарної та кримінальної відповідальності за порушення податкового законодавства.

Суб'єкти правовідносин оподаткування з одного боку виступають органи державної влади, з іншого боку, платники податків. Характер цих відносин різний. З точки зору економіки це відносин між державою та платниками податків з приводу існування держави та здійснення суспільних функцій. Але з точки зору функціонування всієї податкової системи, ми бачимо, що це відносини між особами, які володіють матеріальними цінностями і створюють їх, і тими, хто вилучає їх на користь держави, тобто це відносини не економічного характеру, тому що тут немає обміну товарів або створення майнових цінностей, а здійснюється перерозподіл цих цінностей. Такі відносини носять публічний характер, а тому є управлінськими. Управлінські відносини, не пов'язуються з еквівалентності між учасниками, а оптимізацією публічних або корпоративних відносин, які можуть бути економічні, соціальні, організаційні, політичні та інші.

Суб'єктами механізму податкових відносин є органи державної влади і платники податків. Платники податків можуть бути у вигляді юридичних та фізичних осіб. У цьому випадку юридичними особами є інституційні утворення, що мають майно, беруть участь у цивільному обороті і несуть юридичну відповідальність за свої дії. Для податкових відносин немає значення чи є юридична особа по своїй суті організацією, метою яких є отримання прибутку або це некомерційна організація. Важливим є інше: чи є вони як такі об'єкти оподаткування, чи ні.

Як юридичні особи такі організаційні утворення, наділені правовим статусом юридичної особи, яка включає в себе права, обов'язки та гарантії. У сфері оподаткування права юридичної особи представлені закону та являють собою можливість здійснювати діяльність, пов'язану з оподаткуванням (вибір податкової системи, самостійне нарахування та сплата податків). Обов'язки юридичної особи в сфері оподаткування чітко визначаються законом. Це обов'язок платити податок, визначення об'єктів оподаткування, податки, сплата податків тощо. Гарантії виступають каталізаторами в системі оподаткування. Гарантії захищають інтереси суб'єктів податкових відносин від порушення іншими користувачами. В першу чергу до них слід віднести норми захисту від неправомірних дій сторін. Це особливо стосується органів державної влади, які користуючись своїм привілейованим положенням часто порушують свої повноваження частіше за все шляхом перевірочних актів, які непрямыми або прямим методом суперечать законодавству. Гарантії також проявляють себе у здатності оскаржувати дії податкової служби по факту їх діяльності щодо оподаткування суб'єктів.

Останнім елементом механізму правового регулювання оподаткування є акти безпосередньої реалізації

здійснення прав і обов'язків. Особливістю цих актів з питань оподаткування є їх правова природа. Це індивідуально-правові акти (інша назва для цих актів – не правові). Вони відрізняються тим, що адресовані конкретному платнику податків. Такі акти зазвичай видаються органами державної влади, які виконують функції оподаткування. Частіше всього це акти перевірки господарюючих суб'єктів, акт про розстрочку платежу податків або отримання податкового кредиту, акт на перевірку суб'єкту оподаткування. Таким чином, акти реалізації прав та обов'язків у сфері оподаткування, додають руху податковим правовідносинам де сторони зобов'язані виконувати певні дії. Це гарантує виконання зобов'язань у податкових правових відносинах і дотримання правових заборон.

Важливою умовою для індивідуально-правових актів є дотримання законності як по формі акту так і по змісту. Ці акти, хоча і правові, в той же час по характеру взаємодії між органами державної влади та платниками податків є актами державного управління і відносяться до регуляторних актів. Невиконання вимог законності повинно привести до скасування актів управління у сфері оподаткування, визнання частково або повністю недійсними. Акт може бути визнаний недійсним, якщо він прямо суперечить закону і при цьому не повинен виконуватися. У сфері оподаткування така ситуація відбувається, але його невиконання важко для платника податків, оскільки він знаходиться під тиском податкових та інших державних органів. Тому є більш доцільним є оскарження акта у суді.

Треба мати на увазі, що рішення судової влади лише фіксує факт скасування акту без будь-яких негативних наслідків для податкового органу. І якщо немає жодних наслідків, то немає прямого сенсу, щоб виробляти такі акти. Уявляється, що рішення суду має не тільки скасувати актів, а й довести до правосуддя чиновників до різних видів юридичної відповідальності.

Таким чином, механізм правового регулювання оподаткування представляє систему елементів взаємовідносин між суб'єктами в податковій сфері, які опосередковуються правом, на противагу тому, що механізмом правового регулювання зазвичай вважають законодавство.

Висновки

Таким чином, механізм правового

регулювання оподаткування представляє систему елементів взаємовідносин між суб'єктами в податковій

сфері, які опосередковуються правом, на противагу тому, що механізмом правового регулювання зазвичай вважають законодавство.

Література.

1. Марущак В. П. Планування в умовах ринкової економіки. Одеса: Пальміра, 2008. 284с.
2. Александров Н. Г. Право и законность в период развернутого строительства коммунизма. Москва: Госюриздат, 1961. 271 с.
3. Алексеев С. С. Механизм правового регулирования в социалистическом государстве. Москва: «Юридическая литература», 1966. 187 с.
4. Общетеоретическая юриспруденция: учебный курс: учебник; под ред. Ю. Н. Оборотова. Одеса: Феникс. 2011. 436 с.
5. Скакун О.Ф. Теорія держави і права: підручник. Харків: Еспада, 2009. 752 с.
6. Никитин С., Степанова М. Инфляция и антиинфляционная политика: зарубежный и отечественный опыт. *МЭ и МО*. 2008. № 4 С. 16–20.