

ПОДАТКОВЕ ПРАВО УКРАЇНИ ЯК ОСНОВНИЙ РЕГУЛЯТОР ПОДАТКОВОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Скороход І. В.

У статті на підставі вивчення теорії права та аналізу чинного законодавства з'ясовано особливості податкового права України як основного регулятора податкової діяльності. Охарактеризовано предмет, об'єкт, суб'єкти, метод, принципи, джерела та функції податкового права України. Надано характеристику інститутам податкового права. З'ясовано особливості податкових правовідносин. Визначено поняття податкового права України.

Ключові слова: податкове право, податкові правовідносини, предмет податкового права, функції податкового права, інститути податкового права, джерела, принципи, завдання, об'єкт податкового права.

В статье на основе изучения теории права и анализа действующего законодательства выяснены особенности налогового права Украины как основного регулятора налоговой деятельности. Охарактеризованы предмет, объект, субъекты, метод, принципы, источники и функции налогового права Украины. Охарактеризованы институты налогового права. Выяснены особенности налоговых правоотношений. Определено понятие налогового права Украины.

Ключевые слова: налоговое право, налоговые правоотношения, предмет налогового права, функции налогового права, институты налогового права, источники, принципы, задачи, объект налогового права.

In the article, on the basis of the study of the theory of law and the analysis of the current legislation, the features of the tax law of Ukraine as the main regulator of tax activity are clarified. It was clarified that the objects of tax relations are: taxes and fees; profits of individuals and legal entities; property of individuals and legal entities; accounting; control over the implementation of entrepreneurial, independent professional and economic activity; activity of self-employed persons, foreign economic activity; administrative services in the area of tax activity; organization of tax regulation, tax administration, etc. Characterized by the functions of the tax law, aimed at realizing the objectives of the state tax policy and its tasks, can be characterized as regulatory-static, oriented to the preservation and development of the economic, political and socio-cultural foundations of society; regulatory-dynamic, establishing the competence of tax authorities, state-legal guard functions, aimed at the realization of the interests of all participants in the tax legal relationship. It is emphasized that the functions of tax law are of great theoretical and practical importance, since they cover the application of the norms of tax legislation, and hence the efficiency of tax activities. It is determined that the tax law of Ukraine is an area of law regulating the social relations existing in the tax process, namely: the establishment and collection of compulsory payments, and the implementation of actions for compliance with tax legislation. It is concluded that the existence of tax legislation indicates that tax law is formed as an independent legal institution, although there is a close relationship between the tax and other branches of law, especially administrative.

Key words: tax law, tax relations, subject of tax law, functions of tax law, tax law institutes, sources, principles, tasks, object of tax law.

Податкове право України є складним правовим інститутом, що регулює основні засади здійснення податкової діяльності. Як і будь-який соціальний процес, податкова діяльність несе в собі позитивний заряд лише у разі її регламентованості та підконтрольності. Суспільні відносини, що при цьому виникають, мають потребу в правовому закріпленні й регулюванні.

Мета цієї статті полягає у дослідженні особливостей податкового права України як основного регулятора податкової діяльності. На основі поставленої мети в статті необхідно вирішити такі основні завдання: з'ясувати предмет, об'єкт, суб'єктів, метод, принципи, джерела та функції податкового права; визначити поняття податкового права; окреслити та охарактеризувати інститути податкового права України.

Стаття базується на загальнонаукових методах: індукції, дедукції, аналізі та синтезі, систематичному та структурному підході до вивчення теоретичних і практичних аспектів становлення та розвитку податкового права України як основного регулятора податкової діяльності.

Проблемами податкового права України, врегулювання податкової діяльності займалися такі вчені, як: І.І. Бабін, О.О. Бандурка, О.І. Добровольський, М.П. Кучерявенко, О.А. Музика-Стефанчук, О.В. Онишко, П.С. Пацурківський, Н.Ю. Пришва, Т.В. Рекуненко, Є.С. Хорошаєв та багато інших.

Норми, що регулюють податкові правовідносини, містяться в різних галузях права, а саме у конституційно, адміністративному, кримінальному, митному, господарському. Ці галузі права набувають детального розвитку у податковому праві, хоча їх норми можуть і мають бути об'єднані в окрему галузь права – податкове право.

Саме тому що податкові правовідносини врегульовані різними галузями права, в юридичній науці немає єдиного підходу до місця і значення податкового права в системі права України. Так, на думку В.Ф. Роль, В.В. Сергієнка, С.М. Попової, податкове право – підгалузь фінансового права, у якій закріплюються принципи побудови податкової системи, права, обов'язки та відповідальність учасників податкових правовідносин, види податків та ін., а також визначення податкових дефініцій, явищ, обставин тощо. Це також сукупність правових норм, якими регулюються відносини в галузі податків [1, с. 93]. В.І. Кунченко-Харченко, В.Г. Печерський, Ю.Ю. Трубін під податковим правом розуміють підгалузь фінансового права України, тобто сукупність фінансово-правових норм, які регулюють суспільні відносини, що виникають у зв'язку із встановленням, збиранням, зміною чи відміною податків, зборів, інших обов'язкових платежів до бюджетів різного рівня та цільових фондів грошових коштів, які забезпечуються примусовою силою

державного апарату [2, с. 206]. Податкове право – система фінансово-правових відносин, яка регулює податкові відносини державних органів і платників податків щодо встановлення, зміни та стягнення з платників податків частини їхніх доходів до відповідного бюджету, – стверджує П.Т. Гега [3, с. 11]. На думку професора М.П. Кучерявенка, податкове право перебуває на стику з адміністративним правом або навіть входить до нього як самостійний інститут [4, с. 105].

Податкове право України стрімко розвивається, в результаті чого конкретизується предмет його правового регулювання, оновлюється його структура. З юридичної точки зору податкове право являє собою галузь права зі специфічним змістом та структурою.

Предмет податкового права дотепер юридичною наукою чітко не визначений. Предмет податкового права – це теоретична модель бажаних і соціально корисних для суспільства процесів і процедур податкової діяльності, що враховують інтереси як платників податків, так і держави.

Податкові правовідносини, маючи галузеву специфіку правового регулювання, є різновидом правових відносин і за своєю природою є аналогічними іншим правовідносинам. Це говорить про те, що норми, які регулюють податкові правовідносини, відповідають загальним юридичним закономірностям, є невіддільною частиною правової системи. Як і будь-який інший вид правовідносин, податкові правовідносини виникають, припиняються або змінюються лише на основі тих норм, які породжують ці правовідносини.

Податкові правовідносини складаються із властивих усім правовідносинам елементів: 1) суб'єктів права – учасників суспільних відносин; 2) об'єктів права; 3) змісту правовідносин – прав і обов'язків їхніх учасників. Водночас, маючи специфіку правового регулювання, податкові правовідносини мають низку особливостей, які дають можливість відмежувати їх від інших правовідносин. Перша їхня особливість полягає в тому, що вони формуються на підставі норм податкового права. Другою особливістю податкових правовідносин виступає особливий характер суб'єктів податкового права, будучи додатковим критерієм галузевого відокремлення податкових правовідносин. Тобто суб'єкт податкових відносин є специфічним: з одного боку, податковий орган, а з іншого – платник податку.

Важливо також і те, що податкові правовідносини завжди виступають у формі зв'язку між їхніми суб'єктами, пов'язаними між собою правами й обов'язками. Як і будь-яка правова норма, норми податкового права мають дозвільно-зобов'язуючий характер. Тобто, як правило, кожен з учасників правовідносин не тільки має на щось право, але й несе відповідні обов'язки.

Податкові правовідносини є органічною частиною всієї правової системи країни. У зв'язку із цим важливим є те, що становлення нової політичної системи в нашій країні, формування правової держави вимагає радикальних змін від органів влади щодо врегулювання податкової діяльності. Україною визнані міжнародно-правові стандарти забезпечення й захисту здійснення діяльності платниками податків, що значно впливає на відносини суб'єктів податкової діяльності. Такі стандарти передбачають не лише захист діяльності платників податків від стороннього втручання, але й активне сприяння державою в її реалізації.

Відповідно, на підставі зазначеного у визначенні предмета податкового права в центрі уваги мають бути суспільні правовідносини, прямо пов'язані із здійсненням податкової діяльності. Тобто предметом податкового права України є: податкові правовідносини, податковий контроль, податкова відповідальність.

Отже, предметом правового регулювання податкового права України є:

– по-перше, суспільні відносини у сфері податкової діяльності, що виникають між податковими органами та платниками податків;

– по-друге, податкове право регулює всі суспільні відносини, що виникають у зв'язку з прийняттям уповноваженими державними органами владних рішень, пов'язаних з організацією оподаткування;

– по-третє, податкове право регулює всі суспільні відносини, що виникають у зв'язку зі встановленням і реалізацією правового статусу суб'єктів права (платників податків);

– по-четверте, податкове право регулює всі суспільні відносини, що виникають у зв'язку з порушенням платниками податків приписів податкового законодавства.

Предмет правового регулювання податкового права є значно вужчим правового поля, що охоплює податкове законодавство. Тобто предмет правового регулювання має вичерпуватися тією сукупністю правовідносин, які виникають із приводу здійснення податкової діяльності. Ця сукупність прав і обов'язків вичерпується визначеним у законодавстві правовим статусом, що фіксує форму, характер і якість правовідносин, що виникають між платником податків і податковим органом. Звичайно, податкова діяльність як явище суспільного життя є значно ширшою. Але не всяка податкова діяльність, за визначенням податкового права, може бути визнана юридичним фактом.

Податкові правовідносини охороняються державою. Проте вони завжди суворо персоніфіковані й індивідуалізовані, адже права й обов'язки, що закріплені нормами податкового права, не є абстрактними й співвіднесені з конкретними носіями.

Податкове право має суто йому властивий метод. Так, ми поділяємо думку професора М.П. Кучерявенка, що метод податкового права охоплює такі елементи: 1) характер загального юридичного становища суб'єктів, яке припускає відносини супідрядності податкових правовідносин, використання методів владних розпоряджень з боку держави й обов'язковості їх для платників податків і зборів; 2) характер підстав виникнення, зміни та припинення податкових правовідносин, які виникають на основі владних розпоряджень, виключаючи можливість або перспективи договірних відносин; 3) способи формування прав і зобов'язань суб'єктів відносин, які визначаються безпосередньо нормами права. Причому, на відміну від методу фінансового права в цілому, визначення прав і обов'язків суб'єктів податкового права, які реалізують обов'язок зі сплати податку, будується на підставі презумпції винності; 4) характер заходів впливу, способів, підстав та процедури застосування санкції, який припускає специфічний механізм податкової відповідальності [4, с. 111-112].

Аналіз податкового законодавства свідчить, що воно здебільшого орієнтоване на імперативний метод регулювання суспільних відносин. З ним пов'язаний і сам механізм правового регулювання податкових пра-

вовідносин. Разом із тим у ньому є не лише імперативні, але й диспозитивні елементи, різні способи інформаційного впливу, врахування особистих (зокрема, майнових, трудових, професійних) інтересів. Нині норми податкового законодавства здебільшого містять заборони й зобов'язуючі приписи.

Об'єктом податкового права є податкова діяльність і її типологія за юридично значимими підставами, а також система правових норм, що регулює цю діяльність.

Об'єктами податкових правовідносин виступають: податки і збори; прибуток фізичних і юридичних осіб; майно фізичних і юридичних осіб; звітність і облік; контроль за здійсненням підприємницької, незалежної професійної і господарської діяльності; діяльність самозайнятих осіб, зовнішньоекономічна діяльність; адміністративні послуги у сфері податкової діяльності; організація податкового регулювання, адміністрування податків тощо.

Нині можна виявити й специфічний для галузі «податкове право» механізм регулювання – особливе поєднання норм, правовідносин, індивідуальних актів, у якому проявляються особливості методу в дії. Податкове право має як власні засоби охорони й захисту регульованих відносин, так і запозичені. Це здійснюється за допомогою санкцій, що закріплюються нормами податкового, кримінального, господарського та адміністративного права.

Норми податкового права пов'язують виникнення, зміну й припинення податкових правовідносин з певними умовами – юридичними фактами. Такими фактами виступають події або дії. Як правило, виникнення, зміна й припинення податкових правовідносин відбувається на підставі кількох юридичних фактів – юридичного складу.

Метою регулювання податкових правовідносин є створення умов, що сприяють вчасному наповненню державних бюджетів, реалізації інтересів особистості, суспільства й держави у дотриманні прав і свобод людини для її вільної законної діяльності на всій території країни, а також врегулювання суспільних відносин нормами податкового законодавства.

Внутрішня структура податкового права України зумовлена системними зв'язками між її нормами й інститутами, що перебувають у певній підпорядкованості.

У разі застосування податкової норми необхідно визначити її належність до того чи іншого правового інституту, оскільки не в кожній правовій нормі виявляються властивості, притаманні податковому інституту в цілому, а ці властивості інституту слід враховувати, щоб правильно зрозуміти механізм реалізації окремої норми. Оскільки жодна податкова норма права не діє ізольовано від інших, важливо відзначити особливості інститутів податкового права. Виявити зв'язки між нормами податкового права означає зрозуміти механізм регулювання податкових правовідносин.

Функціональні ознаки нормативних приписів податкового права, запрограмована в них мета правового регулювання віддзеркалюють сутнісні характеристики системних комплексів правових норм, згрупованих в окремі правові інститути.

Під терміном «інститут» слід розуміти «сукупність правових норм, що регулюють однорідні суспільні відносини, які утворюють самостійну, відокремлену групу, об'єднані внутрішньою єдністю й охоплюють усі істотні

моменти регулювання відповідної ділянки діяльності». Головна функція правового інституту полягає у забезпеченні суцільного, відносно завершеного регулювання у межах конкретної ланки суспільних відносин цього типу. Норми відповідних інститутів регулюють відносини, що мають загальний характер для всіх напрямів податкової діяльності.

Для інституту права (правового інституту) характерною є однорідність фактичного змісту, юридична єдність норм і законодавча відокремленість у межах певної галузі, а також у міжгалузевому просторі.

В основі поділу права на підгалузі та інститути криється правовий режим, який пронизує правову матерію, конкретизуючи правові системні комплекси від галузі до правової норми. Поділ системи права на підгалузі та інститути, окрім функціональних ознак, яскраво демонструє визначальну якість права – його інституційність.

У межах галузі визначається юридичний режим, який регламентує правове становище суб'єктів податкового права, встановлюючи законні способи реалізації прав і виконання юридичних обов'язків платниками податків, податковими органами, державно-правові засоби, спрямовані на неухильну реалізацію правових норм у конкретних правовідносинах. Галузь податкового права містить повний набір юридичних засобів, націлених на забезпечення ефективної дії як галузі в цілому, так і кожного його компонента на рівні правових інститутів і конкретних норм права.

Інститути податкового права зосереджують у собі головні ознаки загального для податкового права правового режиму та водночас виявляють особливості, які ідентифікують їх у системі права.

Будь-який інститут податкового права у своєму функціонуванні служить досягненню загальної мети – регулювання процесів податкової діяльності з огляду на національні інтереси України та захист податкової безпеки.

У рамках інституту податкового права можна виокремити інститут платника податку, інститут податкового контролю (інститут податкового режиму, інститут реєстрації платника податку, обліку платника податку), інститут відповідальності за порушення податкового законодавства тощо.

Інститути податкового права розрізняються змістом, структурою, методами й завданнями правового регулювання.

Є прості й складні інститути податкового права України. Наприклад, інститут податкового контролю містить такі інститути, як інститут податкового режиму, інститут реєстрації платника податку, обліку платника податку.

Державна податкова правова політика складається з кількох елементів, завдяки яким можна здійснювати аналіз складної податкової діяльності відповідно до інтересів держави й суспільства, соціально-економічного розвитку країни. Оскільки право є основним способом регулювання податкової діяльності, то правова концепція має відбивати основні засади, на яких має базуватися податкова діяльність. Ці засади є не що інше, як принципи податкового права, без чіткого визначення яких неможливе як формування, так і реалізація права.

Принципи права – це об'єктивні закономірності, що мають місце в суспільстві, вони завжди відображають пріоритети держави. У праві можуть бути реалізовані

тільки такі ідеї, що не суперечать корінним інтересам економічно й політично пануючих соціальних сил. До основних принципів податкового права належать такі принципи, як демократизм, гуманізм, справедливість, рівноправність, нерозривний зв'язок (єдність) прав і обов'язків, законність, відповідальність.

Функції податкового права мають велике теоретичне і практичне значення, адже висвітлюють застосування норм податкового законодавства, а значить, і ефективність виконання податкової діяльності.

Функції податкового права зумовлюють його значення у врегулюванні податкових правовідносин і відображають природу суспільних відносин, що виникають у сфері податкової діяльності.

Функції податкового права, спрямовані на реалізацію цілей державної податкової політики та її завдань, можуть бути охарактеризовані як регулятивно-статичні, зорієнтовані на збереження і розвиток економічного, політичного і соціально-культурного фундаменту суспільства; регулятивно-динамічні, що встановлюють компетенцію податкових органів; державно-правові охоронні функції спрямовані на реалізацію інтересів усіх учасників податкових правовідносин.

Джерелами податкового права України є Конституція України, Податковий кодекс України, закони, постанови Верховної Ради, міжнародні договори України, рішення Конституційного Суду, акти Президента України, Кабінету Міністрів України, міністерств та інших центральних органів виконавчої влади, Верховної Ради та Ради міністрів Автономної Республіки Крим, місцевих державних адміністрацій та органів місцевого самоврядування тощо.

Отже, податкове право України – це галузь права, норми якої регулюють суспільні відносини, що склалися в процесі податкової діяльності, а саме: встановлення та стягнення загальнообов'язкових платежів, здійснення дій щодо дотримання податкового законодавства.

Таким чином, час становлення податкового права як самостійної галузі вітчизняного права починаючи з 90-х років минулого століття пришивидився. Податкове право має свій предмет регулювання, об'єкт, суб'єкт правовідносин, механізм регулювання. Крім того, наявність податкового законодавства також свідчить про те, що податкове право сформоване як самостійний правовий інститут, хоча і спостерігається тісний взаємозв'язок податкового з іншими галузями права, насамперед з адміністративним.

Література

1. Роль В.Ф. Фінансове право: навчальний посібник. Київ : Центр учбової літератури. 2011. 392 с.
2. Правознавство : навчальний посібник / В.І. Кунченко-Харченко, В.Г. Печерський, Ю.Ю. Трубін. Київ : Кондор. 2011. 476 с.
3. Гега П.Т. Основи податкового права : навчальний посібник. Київ : Т-во «Знання», КОО. 2003. 169 с.
4. Кучерявенко М.П. Поняття складного інституту податкового права. *Вісник Академії правових наук України*. 1998. № 4. С. 104-112.
5. Податковий кодекс : Закон України від 02.12.2010. № 2755-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 13. № 13-14. № 15-16. № 17. ст. 112.

Скорочод І. В.,
кандидат юридичних наук, здобувач
Міжрегіональної Академії управління персоналом