

## МЕХАНІЗМ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВИКОНАННЯ ПОДАТКОВОГО ОBOB'ЯЗКУ

**Греца С.М.,**

*доцент кафедри конституційного права та  
порівняльного правознавства юридичного факультету  
ДВНЗ «Ужгородський національний університет»,  
докторка юридичних наук  
ORCID 0000-0002-9174-7454*

**Греца Я.В.,**

*професор кафедри господарського права  
ДВНЗ «Ужгородський національний університет»,  
доктор юридичних наук  
ORCID 0000-0002-7643-3502*

**Греца С. М., Греца Я. В. Механізм правового регулювання забезпечення виконання податкового обов'язку.**

Стаття присвячена висвітленню проблем правового регулювання забезпечення виконання податкового обов'язку. Розкрито загальнотеоретичний зміст понять «регулювання» та «правове регулювання». Наголошено, що податкові відносини потребують правового впливу з боку держави, потребують нормативного закріплення і регулювання. З огляду на конституційні приписи, які визначають виключну компетенцію парламенту по встановленню податків і зборів, правове регулювання податкових відносин закріплюється на рівні закону. Вказано на те, що сукупність правових засобів регулювання податкових відносин повинно утворювати цілісну систему, яка передбачає існування відповідного правового механізму. Визначено зміст механізму правового регулювання суспільних відносин та виокремлено особливості податкового механізму. Обумовлено, що не зважаючи на те, що механізм регулювання податкових відносин діє в рамках загального фінансово-правового механізму, разом з тим він характеризується специфікою предмету правового регулювання у податковому праві. Підтримано думку про те, що податковий обов'язок є юридичною основою механізму сплати податків і зборів, однак зауважується, що обов'язковий характер сплати податків недоцільно ототожнювати виключно з державним примусом, адже значна частина платників виконує свій обов'язок по сплаті податків добровільно і свідомо, без застосування заходів державного примусу. Висвітлено напрацювання науковців, які визначають стадії правового регулювання податкових відносин, надано їм критичну оцінку. Наведено доводи про те, що недосконале правове регулювання є одним із факторів, що зумовлюють порушення державних інтересів і невиконання обов'язків щодо сплати податків. Зроблено висновок, що недосконале правове регулювання суттєво ускладнює забезпечення виконання податкового обов'язку, створює перешкоди як для добровільного його виконання платниками податків, так само знижує ефективність податкового контролю та застосування охоронних заходів з боку держави.

**Ключові слова:** податок, податковий обов'язок, правовий механізм, правове регулювання, правовідносини, правові засоби.

**Hretsa S. M., Hretsa YA. V. Mechanism of legal regulation of tax compliance.**

The article is devoted to the problems of legal regulation of tax compliance. The general theoretical meaning of the concepts “regulation” and “legal regulation” is revealed. It is emphasized that tax relations need legal influence from the state, regulatory consolidation and regulation. Given the constitutional requirements

that give parliament an exclusive competence to establish taxes and fees, the legal regulation of tax relations is enshrined in law. It is pointed out that the set of legal means of regulating tax relations should form a holistic system that provides for the existence of an appropriate legal mechanism. The content of the mechanism of legal regulation of public relations is determined and the peculiarities of the tax mechanism are singled out. It is stipulated that despite the fact that the mechanism of regulation of tax relations operates within the general financial and legal mechanism, it is characterized by the specific subject of legal regulation in tax law. It is believed that tax liability is the legal basis for the mechanism of payment of taxes and fees. However, it is noted that the compulsory nature of tax payment should not be equated solely with government coercion, because many taxpayers fulfill their obligation to pay taxes voluntarily and deliberately, without the application of coercive measures. The works of scholars that determine the stages of legal regulation of tax relations are highlighted and given a critical assessment. It is argued that imperfect legal regulation is one of the factors leading to violations of state interests and non-compliance with tax obligations. It is concluded that imperfect legal regulation significantly complicates the implementation of the tax obligation, creates obstacles for its voluntary fulfillment by taxpayers, as well as reduces the effectiveness of tax control and the application of protective measures by the state.

**Key words:** tax, tax liability, legal mechanism, legal regulation, legal relations, legal means.

**Постановка проблеми.** В Україні триває процес реформування податкової системи. Одним із найбільш важливих аспектів податкової реформи залишається питання удосконалення правового регулювання податкових відносин, пов'язаних із забезпеченням виконання обов'язку по сплаті податків і зборів. На наше переконання, недосконалість правового регулювання податкових відносин викликана великою мірою недостатнім використанням теоретичних напрацювань вітчизняної та зарубіжної правової науки в процесі законодавчого забезпечення податкової реформи, а також необхідністю подальших, більш ґрунтовних теоретико-правових досліджень даної проблематики. В умовах бюджетного дефіциту та обмежених фінансових ресурсів особливо важливим є належне регулювання забезпечення виконання податкового обов'язку, сукупність засобів якого має утворювати цілісний механізм.

**Стан дослідження.** Проблемам правового регулювання забезпечення виконання податкового обов'язку були присвячені праці таких вчених, як М.Весельський, М.Кучерявенко, Т.Кушнар'ова, О.Орлюк

**Метою даної статті** є характеристика механізму правового регулювання відносин по забезпеченню виконання податкового обов'язку.

**Виклад основного матеріалу.** Аналізуючи проблеми правового регулювання забезпечення виконання податкового обов'язку, необхідно визначити зміст поняття «регулювання» та «правове регулювання», для кращого їх розуміння в аспекті питання, яке досліджується.

Термін регулювання (від латинського *regulo*) означає налагодження, упорядкування. Д.А. Керімов зазначає, що «регулювати» означає встановлювати межі, масштаб поведінки людей, вносити у суспільні відносини стабільність, систему, порядок і тим самим спрямовувати їх у певному напрямку [1, с.363]. Процес регулювання здійснюється у багатьох сферах життя (освіті, медицині, політиці, техніці тощо). Як правова категорія цей процес застосовується з метою регулювання суспільних відносин. Правове регулювання здійснюється через складну взаємодію багатьох правових явищ: правотворчості, правових норм та актів їх застосування, правовідносин, правосвідомості, правової культури та ін. Правове регулювання може бути охарактеризоване як здійснюваний за допомогою юридичних засобів процес упорядкування суспільних відносин з метою забезпечення певної сукупності соціальних інтересів, які вимагають правового гарантування [2, с.208]. Ми поділяємо думку С.С. Алексеєва, який зазначає, що правове регулювання – це здійснюваний за допомогою правових засобів (юридичних норм, правовідносин, індивідуальних приписів та ін.) результативний, нормативно-організований вплив на суспільні відносини з метою їх упорядкування, охорони, розвитку у відповідності до вимог економічного базису, суспільних потреб даного соціального устрою [3, с.211]. За допомогою нормативного впливу держава переводить суспільні відносини під свою юрисдикцію і захист, додає їм упорядкованості, стабільності, стійкості, бажаної спрямованості, вводить у потрібне русло [4, с.472].

Суспільні відносини в багатьох випадках можуть виникати з різних підстав, зокрема, внаслідок поведінки людей, явищ природи, моралі, об'єктивних економічних, суспільних, соціальних процесів та інших явищ, які перебувають поза правовим полем. У подальшому вони можуть бути врегульова-

ні державою, набувають правового закріплення, тим самим вже набувають статусу правовідносин. Однак доволі широка група суспільних відносин не може існувати без їх нормативного регулювання, власне, без відповідної нормативної підстави неможливе навіть їх виникнення. До них, безумовно, включаються і податкові правовідносини. Податкові правовідносини виникають тільки через їх правове закріплення, породжуючи нові правові зв'язки [5, с.7].

Правове закріплення податкових правовідносин здійснюється у відповідних правових нормах, прийнятих компетентними органами держави. Виходячи із змісту пункту 1 частини 2 статті 92 Конституції України, яка встановлення податків і зборів відносить до виключної компетенції Верховної Ради України, податкові правовідносини врегульовані, в першу чергу, на рівні закону. Важливо, щоб правове регулювання податкових відносин носило комплексний і системний характер, що зумовлює існування сукупності передбачених законом правових засобів, які об'єднуються в цілісний механізм.

В теорії права під механізмом правового регулювання розуміють сукупність всіх правових засобів, за допомогою яких здійснюється правовий вплив на суспільні відносини. Механізм правового регулювання призначений для нормативного регулювання і втілення різних форм реалізації правових норм, передусім правозастосування. Механізм реалізації суб'єктивних прав – це єдність правових засобів, за допомогою яких матеріалізуються права та обов'язки людей [6, с.218].

Виокремлення механізму правового регулювання податкових правовідносин пов'язано з їх специфікою. Разом з тим, механізм правового регулювання податкових відносин діє в рамках (у взаємозв'язку) механізму фінансово-правового регулювання, оскільки податкові відносини є невід'ємною частиною предмета фінансового права. Механізм фінансово-правового регулювання охоплює відносини по формуванню, розподілу і використанню фондів грошових коштів держави і муніципальних утворень, а механізм податково-правового регулювання – відносини по утворенню фондів грошових коштів [7, с.11]. На нашу думку, утворення фондів грошових коштів за своїм змістом охоплює не тільки податкові відносини, оскільки відповідні централізовані фонди коштів формують також за допомогою неподаткових платежів. Тим не менше, специфіка податкових правовідносин пов'язана з наявністю власного предмета правового регулювання, який становлять суспільні відносини, пов'язані із встановленням, зміною і скасуванням податків і зборів, із визначенням порядку їх адміністрування, прав та обов'язків суб'єктів податкових правовідносин, здійсненням податкового контролю, а також притягненням до відповідальності за порушення податкового законодавства [8, с.13].

М.М.Весельський говорить про те, що обов'язок сплати податку, збору (обов'язкового платежу) є юридичною основою механізму сплати податків і зборів. Його значення широке, воно виходить за рамки обов'язків однієї з сторін правовідносин і є основою податкових відносин платника з державою. Юридична логіка цього явища витікає із самої глибинної суті відносин держави, особи і суспільства. Люди створюють державу як офіційного представника загальносуспільних потреб та інтересів. Оскільки для виконання її функцій потрібні грошові кошти, то суспільство, утворюючи державу, передбачає певну суму грошових коштів, необхідну для функціонування держави. Тому в своїй основі цей обов'язок є добровільним рішенням самих людей. Щоправда, з часом цей обов'язок набув рис обов'язковості, примусу і – що найбільш головне – його реалізація пов'язана із переходом частини власності платника до держави, а тому помітне негативне відношення до сплати податків з боку платників, що відчутно відображається на їх сплаті і є головною причиною ухилення від сплати податків [9, с.61]. На нашу думку, не варто ототожнювати обов'язковий характер сплати податків ототожнювати виключно з державним примусом, адже значна частина платників виконує свій обов'язок по сплаті податків добровільно і свідомо, без застосування заходів державного примусу. Так, само не можна стверджувати категорично про виключно негативне ставлення платників до сплати податків, адже переважна частина їх усвідомлює суспільну значущість оподаткування і сприймає його як об'єктивну потребу держави.

В.Е. Кузнеченкова визначає п'ять стадій правового регулювання податкових правовідносин. Так, на першій стадії формується загальне правило поведінки, яке спрямоване на задоволення тих чи інших інтересів, що знаходяться у сфері права і потребують упорядкування. Ця стадія відображається в такому елементі механізму правового регулювання, як норма права. На другій стадії відбувається визначення спеціальних умов, при настанні яких «включається» дія загальних програм і які дозволяють перейти від загальних правил до більш детальних. Ця стадія механізму правового регулювання відображається в такому елементі, як юридичний факт. Третя стадія механізму правового регулювання –

встановлення конкретного юридичного зв'язку з чітким розмежуванням суб'єктів на уповноважених та зобов'язаних. Тут з'ясовується, яка із сторін має інтерес і відповідне суб'єктивне право, покликане його задовільнити, а яка – зобов'язана або не перешкоджати цьому задоволенню (заборона), або здійснювати активні дії в інтересах уповноваженого суб'єкта. Четверта стадія механізму правового регулювання – це реалізація суб'єктивних прав і обов'язків, при якому правове регулювання досягає своєї мети – дає можливість задовільнити інтерес уповноваженого суб'єкта. П'ята стадія механізму правового регулювання є факультативною. Вона вступає в дію тоді, коли суб'єкти в процесі правозастосування порушують норми права і коли на допомогу незадовільненому інтересу повинна прийти відповідна правозастосувальна діяльність. Виникнення правозастосування в даному випадку пов'язується із обставинами негативного характеру, які виражаються в наявності або реальної загрози правопорушення, або безпосередньо правопорушення. Ця стадія здійснюється лише у разі виникнення перешкод. Охоронні податкові правовідносини виникають тоді, коли порушені права чи не виконані обов'язки, коли права та обов'язки учасників правовідносин потребують правових засобів захисту з боку держави [7, с.12-14]. Варто наголосити, що на окремих, визначених вище стадіях, зокрема, реалізації прав і обов'язків, відбувається не стільки процес правового регулювання, скоріше – здійснюється правозастосування, однак важливість належного правового регулювання для забезпечення виконання податкового обов'язку важко переоцінити.

Науковці слушно наголошують, що недосконале правове регулювання є одним із факторів, що зумовлюють порушення державних інтересів і невиконання обов'язків щодо сплати податків, адже неузгодженість правових норм, можливість їх неоднозначного тлумачення часто призводить до неоднакового застосування норми податкового закону. Платникам податків складно працювати в умовах, коли законодавство про оподаткування є не кодифікованим, часто змінюється, а податкові правовідносини регулюються дуже великою кількістю нормативних актів. У свою чергу, усвідомлення об'єктивної необхідності виконання обов'язку щодо сплати податків, усвідомлення платниками податків своїх прав та інтересів у нерозривному зв'язку з обов'язками перед державою та суспільством, безпосередньо пов'язане з рівнем довіри платників податків до державних інститутів. Підвищення рівня довіри платників податків до держави і її органів, рівня податкової культури, забезпечується рядом факторів, такими як стабільність і передбачуваність податкового законодавства, правова обізнаність платників податків, достатній рівень юридичного забезпечення захисту прав платників податків, наявність загального та оперативного доступу до правової інформації, що стосується оподаткування, прозорість і гласність проведення податкової реформи і т.д. [10, ст.129-130].

Безспірним є той факт, що неналежне правове регулювання може спричинити виникнення правових прогалин, колізій, різних тлумачень, що, з одного боку, може провокувати зловживання правом з боку суб'єктів податкових правовідносин, а з іншого – до виникнення податкових конфліктів між платниками податків і податковими органами. Ці недоліки суттєво ускладнюють забезпечення виконання податкового обов'язку, зумовлюють виникнення численних судових спорів, знижують ефективність застосування примусових заходів.

**Висновок.** Належне правове регулювання податкових відносин має важливе значення для забезпечення виконання податкового обов'язку. Правові засоби регулювання відносин по сплаті податків повинні характеризуватися системністю і мати комплексний вплив, їх сукупність має передбачати існування єдиного механізму. У свою чергу, недосконале правове регулювання суттєво ускладнює забезпечення виконання податкового обов'язку, створює перешкоди як для добровільного, свідомого його виконання платниками податків, так само знижує ефективність податкового контролю та застосування охоронних заходів з боку держави.

### Список використаних джерел:

1. Керимов Д.А. Методология права. Предмет, функции, проблемы философии права. М., 2003. 560 с.
2. Загальна теорія держави і права: Підручник / За ред. д-ра юрид. наук, проф., акад. АПрН України М.В. Цвіка, д-ра юрид. наук, проф., акад. АПрН України О.В. Петришина. Харків: Право, 2011. 584 с.
3. Алексеев С.С. Общая теория права: учеб. – 2-е изд., перераб. и доп. М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2008. 576 с.
4. Теория государства и права: курс лекций / Под ред. Н.И. Матузова, А.В. Малько. М.: Юристъ, 1997. 672 с.

5. Кушнарєва Т.Є. Податкові органи в системі суб'єктів податкових правовідносин: Автореф. дис...канд. юрид. наук. Харків, 2002. 19 с.
6. Колодій А.М. Олійник А.Ю. Права людини і громадянина в Україні. К.: Юрінком Інтер, 2003. 336 с.
7. Налоговый процесс: учеб.пособие / В.Е.Кузнеченкова; ГОУ ВПО РПА Минюста России. М.: РПА МЮ РФ, 2006. 234 с.
8. Податкове право: навч. посіб. / Я.В. Греца, В.І. Ярема, Ю.М. Бисага, М.В. Сідак. К.: Знання, 2012. 389 с.
9. Весельський М.М. Правові основи справляння податків в Україні: Дис... канд. юрид. наук. К., 2000. 213 с.
10. Греца Я.В. Правовий механізм реалізації та захисту прав і законних інтересів суб'єктів податкових правовідносин: дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Ужгород, 2016. 198 с.