

ПОДАТКОВИЙ ОБОВ'ЯЗОК ЯК МІРА НАЛЕЖНОЇ, СОЦІАЛЬНО НЕОБХІДНОЇ Й МОЖЛИВОЇ ПОВЕДІНКИ ПЛАТНИКА ПОДАТКІВ

Статтю присвячено дослідженню однієї з найбільш значущих системотвірних категорій податкового права – "податковий обов'язок". Зроблено акцент на трьох ознаках податкового обов'язку, як міри належної, соціально необхідної та можливої поведінки платника податків. Розкрито зміст і значення кожної із цих ознак.

Ключові слова: податковий обов'язок, платник, податок, належність, соціальна необхідність, можливість.

На різних етапах історичного розвитку суспільства й держави обов'язку зі сплати податків надавали різного змістовного навантаження та забарвлення. Проте завжди незмінною залишалася актуальність з'ясування місця цього обов'язку в правовому статусі особи. Так, у давні часи звільнення від обов'язку зі сплати податків розглядали як обмеження прав. У Стародавній Греції та Римі нижчий клас був звільнений від податків, і тому його представники не були повноправними громадянами. За Законами Солона, так звані тети були звільнені від податків і за це не мали права займати державні посади. У Римі, за Законами Сервія Тулія, шостий клас теж не сплачував податки, а тому мав мізерний вплив у центуриських зборах [11, с. 168].

У світовій практиці виконання обов'язку зі сплати податків іноді було підставою (умовою) для реалізації політичних прав. Згідно з абз. 2 ст. 4 Основного Закону Австрії "Про загальні права громадян королівств і земель, представлених в імперській Раді" від 21 грудня 1867 р. усім громадянам, які проживають у громаді та платять податки зі свого майна, з підприємницької діяльності чи доходів, належить активне й пасивне виборче право в громадівське представництво на таких самих умовах, як і громадянам, які належать до цієї громади [9, с. 93].

Сучасному етапу розвитку держави властиве законодавче закріплення всезагального податкового обов'язку на конституційному рівні. У розділі II "Права, свободи та обов'язки людини і громадянина" Конституції України встановлено обов'язок кожного сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом, а також обов'язок щорічно подавати до податкових інспекцій за місцем проживання декларації про свій майновий стан і доходи за минулий рік [10, ст. 67]. Зауважимо, що Основний Закон детально визначає права та

обов'язки людини порівняно з першою Конституцією України – Конституцією П. Орлика, у якій із труднощами можна було відшукати лише один обов'язок – сплати податків і тільки одне право – участі у виборах до Думи (територіального органу місцевої влади) [18, с. 45].

У доктрині податкового права науковці неодноразово зверталися до проблем податкового обов'язку, його змісту та системи, місця в правовому статусі платника податків. Зокрема, слід відзначити таких авторів, як А.В. Бризгалін, Д.В. Винницький, В.І. Гурєєв, П.М. Дуравкін, О.В. Дьомін, М.Н. Злобін, М.П. Кучерявенко, Н.Ю. Онищук, С.Г. Пепеляєв, Г.В. Петрова, Н.Ю. Пришва, А.О. Храбров, О.І. Худяков, А.Т. Шаукєнов, Д.М. Щокін, О.Є. Якушкіна та ін. У межіх цієї статті ми не будемо звертатись до детального дослідження змісту, сутності та структури податкового обов'язку.

Метою статті є визначення та дослідження основних, найбільш значущих ознак податкового обов'язку як міри належної, соціально необхідної та можливої поведінки платника податків.

Власне сама дефініція платника податків надає загальне бачення про особливості його правового статусу як особи, на яку покладено обов'язок сплачувати податки та (або) збори [14, ст. 19; 16, ст. 15]. Невід'ємною ознакою податку є його обов'язковість. Саме на цій ознаці податку акцентує увагу С.Д. Ципкін. "Податок завжди є платіж обов'язків, він вноситься до бюджету за заздалегідь установленими ставками і в чітко визначені строки... Правовий обов'язок наділяє податок усіма якостями обов'язкового платежу (регулярність, рівномірність ті стійкість надходження, можливість примусового виконання тощо)" [21, с. 50].

Дослідження категорії "обов'язок" як представниками загальної теорії права, так і окремих галузевих правових наук відображають строкатість поглядів на те, що становить юридичний обов'язок. Останній визначається, зокрема, як необхідна зумо-

вленість; як вимога державної влади, забезпечена механізмом реалізації, головним компонентом якого є примус; як імперативність і однозначність за змістом; як корелят правам інших суб'єктів права; як належна поведінка; як конкретні форми вираження відповідальності; як заборона на певні види поведінки; як потенційна чи здійснена дія в результаті неправомірної або правомірної поведінки [6, с. 9].

За словами Ю.К. Толстого, юридичний обов'язок, утворюючи разом із суб'єктивним правом юридичний зміст правовідносин, становить приписану зобов'язаній особі міру необхідної поведінки, якої особа повинна дотримуватись відповідно до вимог уповноваженої з метою задоволення її інтересів [20, с. 46]. "Необхідність", на думку С.С. Алексєєва, стосовно юридичного обов'язку розуміється у сенсі повинності/належності, заснованій на положеннях правових норм [3, с. 126]. С.М. Братусь визначав обов'язок як міру поведінки, що означає "належність, необхідність цієї поведінки з боку зобов'язаної особи" [4].

Характерним є те, що терміни "належний" та "необхідний" при визначенні юридичних обов'язків загалом і податкового обов'язку зокрема, практично ототожнюються, вживаються як синоніми та підмінюють один одного. Юридичний обов'язок розглядається: як встановлена законодавством та забезпечена державою міра необхідної поведінки зобов'язаного суб'єкта [1, с. 10]; як необхідність поведінки з погляду вимог, що містяться в нормах права [7, с. 60]; як вимога необхідної, потрібної, належної, корисної з позиції держави, влади, закону поведінки суб'єкта [13, с. 33]. За таких обставин нівелюється будь-яке змістовне навантаження термінології, що вживається, відбувається підміна понять. На нашу думку, дуже важливо розмежовувати належність та необхідність, розуміючи під останньою соціальну необхідність.

Спробу виділити ознаки податкового обов'язку робить П.М. Дуравкін, до яких зараховує те, що [5, с. 44, 45]:

- 1) він є безумовним та безвідмовним;
- 2) він є мірою закріпленої в нормах податкового права належної поведінки зобов'язаних осіб податкових правовідносин;
- 3) він є конституційним обов'язком і базується на конституційній нормі-принципі;
- 4) стрижнем, центром податкового обов'язку є обов'язок сплатити певну суму грошових коштів до відповідного бюджету;
- 5) він є складним (вміщує в собі сукупність обов'язків, що покладаються на зобов'язаних осіб для забезпечення належної сплати податків і зборів);
- 6) він має імперативний характер (включає право вибору зобов'язаних осіб щодо його прийняття або неприйняття);
- 7) він є особливим публічно-правовим обов'язком (його встановлення й виконан-

ня безпосередньо пов'язано з матеріальним забезпеченням функціонування органів державної влади та місцевого самоврядування);

8) він є суспільно необхідним (зумовлюється потребами суспільства, які забезпечуються, зокрема за рахунок податкових надходжень до відповідних бюджетів);

9) формою вираження податкового обов'язку є зобов'язувальні та заборонні норми податкового законодавства.

Безумовно, така позиція має право на існування. Однак, на нашу думку, основними ознаками податкового обов'язку як закріпленої в законі моделі поведінки платника податків, що лежать в основі інших ознак, є належність, соціальна необхідність і можливість. У цьому виявляється ознака обов'язковості податку – кожен платник, на якого законом покладено обов'язок сплачувати відповідний податок, реалізує належну, соціально необхідну та можливу модель поведінки. Ці три ознаки, по суті, вміщують у собі всі інші.

Ураховуючи, що обов'язок виражає вид і міру належної поведінки зобов'язаного суб'єкта, О.Є. Якушкіна зазначає, що податковий обов'язок є закріпленою в податково-правовій нормі вимогою до платника податків здійснити з метою фінансового забезпечення діяльності Російської Федерації, суб'єктів Російської Федерації й муніципальних утворень дії з обчислення та сплати податку, що забезпечена можливістю примусу платника податків до такої поведінки шляхом застосування заходів фінансово-правового примусу правовідновлювального і (або) штрафного характеру [22, с. 34]. У такій дефініції простежується відображення тільки двох сутнісних рис податкового обов'язку – належність та соціальна необхідність. Розглянемо більш детально кожну з пропонуємих ознак податкового обов'язку.

1. Належність означає, що відповідна модель поведінки, яка вимагається, закріплена в акті податкового законодавства. Виключно законами України встановлюються система оподаткування, податки і збори [10, п. 1 ч. 2 ст. 92]. Будь-які питання щодо оподаткування регулюються Податковим кодексом України і не можуть встановлюватися або змінюватися іншими законами України, крім законів, що містять виключно положення щодо внесення змін до нього та/або положення, які встановлюють відповідальність за порушення норм податкового законодавства [16, п. 7.3 ст. 7].

Модель належної поведінки визначається через встановлення правового механізму конкретного податку або збору (об'єкт, ставка, база, порядок сплати податку – якщо визначено ці умови, платник знає, яким чином реалізувати). Відповідно до ст. 7 Податкового кодексу України під час встановлення податку обов'язково визна-

чаються такі елементи, як: платники податку; об'єкт оподаткування; база оподаткування; ставка податку; порядок обчислення податку; податковий період; строк і порядок сплати податку; строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку [16, п. 7.1 ст. 7]. Визначення обов'язкових елементів правового механізму податку у відповідному розділі або статті Кодексу уособлює процес встановлення податку. Так, за податковим законодавством Російської Федерації, податок не вважається встановленим у разі, якщо не визначені платники податку та інші елементи оподаткування. Акти законодавства про податки і збори повинні бути сформульовані таким чином, щоб кожен точно знав, які податки (збори), коли та в якому порядку він повинен платити [14, ст. 17, 3].

Дії платника податків як особи, на яку покладено податковий обов'язок, повинні відповідати виду й мірі поведінки, сформульованій у податково-правовій нормі. Отже, поведінка повинна бути належною. Юридичний обов'язок, що владно приписує особі певну поведінку, відрізняється безумовністю й категоричністю. До змісту юридичного обов'язку включається владний імператив – безумовна вимога слідувати приписаній поведінці. Звідси – забезпеченість поведінки в правовідносинах мірами державно-примусового впливу (санкціями), які є необхідною властивістю, атрибутом юридичного обов'язку [2, с. 367]. Невід'ємний атрибут податкового обов'язку – можливість застосування до особи, що його порушує, заходів його примусового виконання – заходів державного фінансово-правового примусу як правовідновлювального, так і штрафного характеру (заходів юридичної відповідальності) [22, с. 25, 26, 33].

2. Соціальна необхідність. Податковий обов'язок являє собою вимогу, яка концентровано виражає соціальну необхідність певної лінії поведінки платника податків. Виконання податкового обов'язку, зокрема сплата податку, передбачає зацікавленість суспільства у своєчасному та повному забезпеченні надходжень до публічних грошових коштів. Виконання податкового обов'язку означає спрямованість на задоволення суспільного інтересу. Публічна мета справляння податків – фінансове забезпечення діяльності держави та муніципальних утворень – відображає публічний характер походження названого обов'язку. Наявність публічного елементу в правовій природі встановлення податкового обов'язку зумовлено "публічно-правовою природою держави та державної влади; ... фіскальним суверенітетом казни" [15].

Вимога, що міститься в обов'язку й становить його зміст, означає для платника податків як зобов'язаного суб'єкта необхідність діяти в інтересах держави або муніципального утворення з метою поповнення

відповідного бюджету (позабюджетного фонду) [22, с. 25]. Публічний характер податкових правовідносин тісно пов'язаний з категорією "публічний інтерес". Останній, за словами Ю.О. Тихомирова, є визнаним державою та забезпеченим правом інтересом певної соціальної спільноти, задоволення якого є умовою та гарантією її існування й розвитку [19, с. 54, 55].

Ознака соціальної необхідності тісно пов'язана з таким принципом податкового законодавства як фіскальна достатність, що полягає в встановленні податків та зборів з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями. Справляння податків не є самоціллю, вони справляються не просто для формування дохідних частин бюджетів, а з метою такого їх формування, яке б забезпечило виконання всіх завдань і функцій держави та територіальних громад [17, с. 23].

3. Можливість. Традиційно розкриття поняття прав і свобод здійснюється через категорію правової можливості, а юридичних обов'язків – через категорію правової необхідності [12, с. 6]. При цьому дуже рідко звертається увага на те, що обов'язковість податку повинна передбачати можливість виконання платником обов'язку щодо сплати податку. Конституція Королівства Сербів, Хорватів і Словен 1921 р. у ст. 21 встановлювала класичні обов'язки підпорядкування законам, служіння загальнодержавним інтересам, захисту вітчизни і сплати податків відповідно до своїх господарських можливостей [8, с. 46–47].

Якщо держава зацікавлена у фінансовому забезпеченні своїх функцій, задоволенні суспільного інтересу, своєчасному отриманні бюджетних коштів, недостатньо просто закріпити податковий обов'язок. Законодавець повинен виходити з того, що та модель поведінки, яка закріплена, повинна бути реально здійснюваною. Певну спробу закріпити таку ознаку податкового обов'язку, як міра можливої поведінки, законодавець зробив при визначенні принципу соціальної справедливості – установа публічних податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків [16, пп. 4.1.6 п. 4.1 ст. 4]. Більш вдалим є підхід російського законодавця. Так, у ч. 1 та 6 ст. 3 Податкового кодексу Російської Федерації закріплено, що при встановленні податків ураховується фактична спроможність платника податків до сплати податку. Податки і збори повинні мати економічне підґрунтя й не можуть бути свавільними [14].

Держава повинна реагувати та за допомогою податкових важелів впливати на сектори економіки. Необхідно створити умови для реалізації стимулювальної функції податку. Рівень ставок, спосіб визначення бази оподаткування, податкові пільги – це

ті важелі, що впливають на загальний рівень податкового навантаження, а відповідно, і на реальну спроможність платників податків виконувати свій податковий обов'язок. Принцип стимулювання підприємницької діяльності повинен не просто декларуватись, а реально виконуватись.

Висновки. Основними сутнісними ознаками податкового обов'язку є те, що він є мірою: а) належної, б) соціально необхідно, в) можливої поведінки платника податків. Держава, усвідомлюючи потребу в мобілізації грошових коштів у публічних фондах для забезпечення реалізації своїх завдань і функцій, установлює систему податків і зборів. Правового характеру соціально необхідна поведінка платника податків набуває при закріпленні державою податкового обов'язку в податково-правовій нормі, відповідно до встановленої процедури. Реальна поведінка платника податків повинна відповідати вимозі норми податкового закону та забезпечується можливістю застосування державного примусу в разі її порушення. Для того, щоб фактичні діяння зобов'язаного суб'єкта податкових правовідносин відповідали вимогам належної поведінки, держава при встановленні податкового обов'язку повинна враховувати таку його ознаку, як можливість виконання, встановлювати податки й збори, рівні ставок і пільги відповідно до економічно обґрунтованих показників податкового навантаження.

Список використаної літератури

1. Александров Н.Г. Законность и порядок в социалистическом обществе / Н.Г. Александров // Сов. государство и право. – 1955. – № 5. – С. 3–16.
2. Алексеев С.С. Общая теория права : учебник / С.С. Алексеев. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Проспект, 2009. – 576 с.
3. Алексеев С.С. Общая теория права : в 2 т. / С.С. Алексеев. – М. : Юрид. лит., 1982. – Т. 2. – 300 с.
4. Братусь С.Н. Субъекты гражданского права / С.Н. Братусь. – М. : Красный пролетарий, 1950. – 368 с.
5. Дуравкін П.М. Забезпечення виконання податкового обов'язку : дис. ... канд. юрид. наук : 02.00.07 / Павло Михайлович Дуравкін. – Х., 2010. – 205 с.
6. Каримова Р.Р. Юридические обязанности: сущность и проблемы реализации : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.01 / Р.Р. Каримова. – Екатеринбург, 2008. – 22 с.
7. Кечекьян С.Ф. Правоотношения в социалистическом обществе / С.Ф. Кечекьян. – М. : Изд-во АН СССР, 1958. – 188 с.
8. Конституции буржуазных стран : в 4 т. / под ред. Ю.В. Ключникова. – М. ; Л. : Соцэкгиз, 1936. – Т. 2: Средние и малые европейские страны. – 664 с.
9. Конституции государств Европейского Союза / под общ. ред. Л.А. Окунькова. – М. : НОРМА-ИНФРА*М, 1999. – 816 с.
10. Конституція України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 146.
11. Кучерявенко М.П. Теоретичні проблеми правового регулювання податків та зборів в Україні : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.07 / М.П. Кучерявенко. – Х., 1997. – 370 с.
12. Летнянчин Л.І. Конституційні обов'язки людини і громадянина в Україні: проблеми теорії і практики : автореф. ... дис. канд. юрид. наук : 12.00.02 / Л.І. Летнянчин. – Х., 2002. – 19 с.
13. Матузов Н.И. Исследование проблемы юридических обязанностей граждан СССР / Н.И. Матузов, Б.М. Семенов // Сов. государство и право. – 1980. – № 12. – С. 33.
14. Налоговый кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 1998. – № 31. – Ст. 3824.
15. По делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации от 27.12.1991 г. "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" : Постановление Конституционного Суда РФ от 12.10.1998 г. № 24-П // Собрание законодательства РФ. – 1998. – № 42. – Ст. 5211.
16. Податковий кодекс України від 2.12.2010 р. № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України – 2011. – № 13; 13–14, 5–16, 17. – Ст. 112.
17. Податковий кодекс України: науково-практичний коментар : у 3 ч. / М.П. Кучерявенко, І.Л. Самсін, І.Х. Темкіжев та ін. ; за ред. М.П. Кучерявенка та І.Х. Темкіжева. – Х. : Право, 2012. – Ч. 1. – 810 с.
18. Слюсаренко А.Г. Історія Української Конституції / А.Г. Слюсаренко, М.В. Томенко. – К. : Т-во Знання України, 1993. – 192 с.
19. Тихомиров Ю.А. Публичное право : учебник / Ю.А. Тихомиров. – М. : БЕК, 1995. – 496 с.
20. Толстой Ю.К. К теории правоотношения / Ю.К. Толстой. – Л. : изд. ЛГУ, 1959. – 87 с.
21. Цыпкин С.Д. Доходы государственного бюджета СССР. Правовые вопросы / С.Д. Цыпкин. – М. : Юрид. лит., 1973. – 563 с.
22. Якушкина Е.Е. Принудительное исполнение обязанности по уплате налога налогоплательщиком-организацией (финансово-правовой аспект) : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.14 / Елена Евгеньевна Якушкина. – Воронеж, 2006. – 243 с.

Стаття надійшла до редакції 21.04.2013.

Васильева А.Г. Налоговая обязанность как мера должного, социально необходимого поведения налогоплательщика

Статья посвящена исследованию одной из наиболее значимых системообразующих категорий налогового права – «налоговая обязанность». Автором делается акцент на трех признаках налоговой обязанности, как меры должного, социально необходимого и возможного поведения налогоплательщика. Раскрывается содержание и значение каждого из указанных признаков.

Ключевые слова: налоговая обязанность, плательщик, налог, долженствование, социальная необходимость, возможность.

Vasyl'eva A. Tax liability as a measure of proper, socially desired behavior of the taxpayer

The article is devoted to one of the most important system forming categories of tax law - "tax obligation". The author focuses on the three features of tax obligation as a measure of proper, socially necessary and possible behavior of a taxpayer. Appropriateness of behavior means that the corresponding pattern of required behavior is fixed in a tax legislation act. Exclusively by the laws of Ukraine tax system, taxes and duties are established. Any questions regarding taxation are regulated by the Tax Code of Ukraine and can not be set or modified by other laws of Ukraine, except for laws that contain only provisions of changes to the Code and / or regulations which establish responsibility for violations of tax laws.

The model of appropriate behavior is determined by establishing of the legal mechanism of particular tax or duty (object, rate, basis, order of tax payment - if it detects these conditions, the payer knows how to implement). According to article 7 of the Tax Code of Ukraine during installation of a tax or duty there must be determined such tax elements as object of taxation, subject of taxation, tax base, tax rate and procedure of tax calculating, tax period, time and order of tax payment, period and procedure of reporting on tax calculation and payment. Actions of the taxpayer as a person entrusted with the tax obligation should comply with the type and extent of behavior set out in the tax-law provisions. Thus the behavior should be adequate. Legal obligation that prescribes a person certain type of behavior is characterized as categorical and unconditional.

The state, recognizing the need for mobilization of financial resources in public funds for implementing its objectives and functions, establishes a system of taxes and duties. Socially necessary behavior of a taxpayer acquires its legal nature under fixing of the tax obligation in tax legal regulations by the state, in accordance with established procedures. A real behavior of a taxpayer must meet the requirement of the rules of the tax legislation and provides the possibility of using of state coercion in case of violation. To make actual acts of an obligated subject of tax legal relations meet the requirements of proper behavior, when determining tax obligation the state should consider its sign like ability to be performed. Taxes and duties, rates levels and exemptions should be levied according to economic indicators of tax pressure.

Key words: tax responsibility, taxpayer, tax, ought, social necessity, possibility.