



виробляти менше відходів, повторно використувати більшу частку відходів, наприклад шляхом переробки або компостування, і використовувати більш екологічно чисті методи утилізації відходів. Платниками податку є оператори звалищ, що розміщують відходи.

Таким чином, проведені дослідження дають підстави для висновків, що Податковий кодекс в частині екологічного оподаткування не приділяє належної уваги певним групам екологічних податків, зокрема таким, як плата за продукцію, що шкодить довкіллю, оподаткування імпорту товарів, які забруднюють довкілля, оподаткування енергоносіїв, кар'єрних розробок з метою зменшення забруднення повітря при видобутку корисних копалин відкритим способом тощо.

Крім того, аналіз зарубіжного досвіду застосування екологічних податків і зборів свідчить про різноманітність їх видів, а отже, і різний ефект, який може бути отриманий внаслідок їх застосування. Це важливо враховувати при вдосконаленні вітчизняного екологічного оподаткування, оскільки впровадження одного з видів екологічного податку вимагає детального розгляду досвіду зарубіжних країн, отриманих ними результатів, а також порівняння їх досвіду для визначення закономірностей і особливостей дії податку.

Підсумовуючи зазначене вище, необхідно наголосити на тому, що об'єктивна потреба в інтеграції екологічної політики у стратегію соціально-економічного реформування на національному, регіональному та місцевому рівнях вимагає напрацювання теоретично і практично виваженої системи екологічного оподаткування, яка була б здатна забезпечити адекватне еколого-економічним реаліям акумулювання фінансових ресурсів для підтримання природоохоронної діяльності вітчизняних суб'єктів господарювання і розвитку екологічно збалансованого інноваційного суспільного виробництва.

### Список використаної літератури

1. Податковий кодекс України : від 02.12.2010 р. № 2755-VI // *Голос України*. – 2010. – № 229–230.
2. Довкілля України у 2010 році : аналітична доповідь / Державна служба статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.ukrstat.gov.ua](http://www.ukrstat.gov.ua)
3. [Електронний ресурс] / Державний департамент з питань адаптації законодавства України. – 2009. – Режим доступу: <http://www.sdla.gov.ua>
4. Попович А. І. Правове регулювання екологічних податків в умовах європейської інтеграції України : дис. ... кандидата юрид. наук : 12.00.06 / Попович А. І. – К., 2012. – 252 с.
5. Про відходи : Закон України : від 05.03.1998 р. № 187/98-ВР (із змінами) // *Відомості Верховної Ради України*. – 1998. – № 36. – Ст. 242.
6. Про використання ядерної енергії та радіаційну безпеку : Закон України : від 08.02.1995 р. № 39/95-ВР // *Відомості Верховної Ради України*. – 1995. – № 12. – Ст. 81.
7. Ющенко Ю. В. Світова практика функціонування зборів за забруднення та податків на викиди речовин, що призведуть до глобальних змін / Ю. В. Ющенко // *Перспективи впровадження екологічного оподаткування в Україні : матеріали науково-практичного круглого столу (4 червня 2010 року)*. – Ірпінь, 2010. – С. 161.
8. Романенко В. В. Екологічне оподаткування у країнах Європейського союзу та в Україні : порівняльний аналіз / В. В. Романенко // *Фінансове право*. – 2013. – № 2. – С. 18–20.
9. Republic of Lithuania. Law on Pollution tax [Electronic source]. – Access mode: [http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc\\_e?p\\_id=315265](http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_e?p_id=315265)
10. Акциз на топливо [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.emta.ee/index.php?id=3025>
11. Акциз на упаковку [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.emta.ee/index.php?id=3028>

*Стаття надійшла до редакції 17.05.2013 р.*

УДК 340.14:347.73

**М. В. Кармаліта,**

*к.ю.н., завідувач науково-дослідної лабораторії  
НДІ фінансового права, Національний університет  
ДПС України*

## ДОКТРИНАЛЬНІ ПІДХОДИ ДО ПІЛЬГИ ЯК СПОСОБУ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ВІДНОСИН У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ

*Статтю присвячено дослідженню категорії «пільга» у сучасному податковому праві. Розглянуто питання доктринального визначення поняття «податкова пільга» та звернено увагу на проблеми законодавства, що регулює надання податкових пільг. Особливий інтерес становить виділення автором ознак податкових пільг.*

*Статья посвящена исследованию категории «льгота» в современном налоговом праве. Рассмотрены вопросы доктринального определения понятия «налоговая льгота» и обращено внимание на проблемы законодательства, регулирующего предоставление налоговых льгот. Особый интерес представляет выделение автором признаков налоговых льгот.*

*The article investigates the category of «benefit» in the modern tax law. The questions of a doctrinal definition of «tax relief» are considered and called attention to the problems of legislation governing the provision of tax incentives.*

**Ключові слова:** *правове регулювання, пільга, заохочення, переваги, податкова пільга.*

**Фінансове право № 3 (25), 2013**

© Кармаліта М. В., 2013

27



Пільги є складним правовим інструментом, а політика держави у контексті встановлення та реалізації пільг відображає характер та зміст правового розвитку суспільства. За допомогою пільг право реагує на зміни, що відбуваються в державі, ураховує інтереси учасників відносин. Саме через продумані ефективні пільги виникає можливість впливати на розвиток тих чи інших відносин у тій чи іншій сфері або напрямі. Водночас зловживати пільгами не потрібно, оскільки це може призвести до дисбалансу у правовому регулюванні.

Пільги у податковій системі України є надзвичайно важливими у зв'язку з поширеною практикою їх застосування. З року в рік зростає кількість платників податків, що користуються пільгами. Через надання пільг бюджет недоотримує суми, еквівалентні його дохідній частині.

Існування неоднозначного ставлення до податкових пільг в Україні та наголошення на значних втратах бюджету внаслідок їх надання зумовлюють потребу у дослідженні категорії «податкова пільга», до визначення якої немає єдиного підходу як в економічній, так і в юридичній літературі. Дослідження теоретичних аспектів встановлення податкових пільг, аналіз основних принципів їх надання та визначення критеріїв їх раціонального використання є надзвичайно важливим завданням у процесі підвищення ефективності системи оподаткування України.

Незважаючи на негативні ефекти, породжені застосуванням податкових пільг, історія фіскальної думки не знає жодної країни, вільної від пільг у сфері податків.

Податкові пільги в межах Світової організації торгівлі розглядаються як одна з форм державної допомоги виробникам. Водночас вони є найменш бажаною формою державної підтримки виробників. Економісти радять використовувати прямі субсидії з державного бюджету, і така практика вже має місце в Україні. Сьогодні буде корисним і вивчення найкращої європейської практики контролю за наданою державною допомогою у формі податкових пільг.

Законодавча регламентація надання такого способу правового регулювання господарської діяльності, як податкові пільги, є необхідною. Беззаперечною перевагою Податкового кодексу України є регламентація поняття, підстав встановлення та порядку використання податкових пільг суб'єктами господарської діяльності.

Зокрема, у статті 30 Податкового кодексу України визначено, що податкова пільга – передбачене податковим та митним законодавством звільнення платника податків від обов'язку щодо нарахування і сплати податку та збору, сплата ним податку та збору в меншому розмірі за наявності визначених підстав. Підставами для надання податкових пільг є особливості, що характеризують певну групу платників податків, вид їх діяльності, об'єкт оподаткування або характер та суспільне значення здійснюваних ними витрат.

Згідно з документами стратегічного характеру, зокрема Національним планом дій на 2013 рік та Програмою економічних реформ на 2010–2014 роки «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава», Україна йде

шляхом оптимізації податків і зборів, підвищення ефективності їх адміністрування, комплексного впорядкування податкових важелів стимулювання економічної діяльності та створення конкурентного ринкового середовища. Серед причин, які зумовлюють існування проблем у податковій системі України, варто виділити наявність нераціональної системи податкових пільг, що залишає можливості для ухиляння від сплати податків і не стимулює інноваційну діяльність та енергоефективність (Програма економічних реформ на 2010–2014 роки) [1].

Згідно з підпунктом 98.1 пункту 98 Національного плану дій серед запланованих заходів у сфері підвищення ефективності адміністрування податків з метою створення конкурентного середовища та рівних умов для ведення бізнесу передбачається подання на розгляд Верховної Ради України проекту закону України про внесення змін до Податкового кодексу України щодо перегляду пільг зі сплати податку на додану вартість, податку на прибуток підприємств [2].

У щорічному Посланні Президента України «Про внутрішнє та зовнішнє становище України у 2013 році» серед перспективних заходів податкової політики визнається оптимізація податкових пільг на основі аналізу ефективності їх застосування [3].

Однак практика використання податкових пільг без належного наукового тлумачення ускладнює податкову систему і стає на заваді ефективності розвитку податкових відносин.

Правові пільги протягом довгого періоду досліджувалися виключно на галузевому рівні у сфері цивільного, фінансового, адміністративного, трудового права.

У сучасній юридичній науці функціонують відомі школи, які представляють доктрину фінансового права. Питаннями пільгового оподаткування займаються І. Є. Криницький, М. П. Кучерявенко, Н. М. Лайченкова, Н. Ю. Пришва, Н. А. Соловйова, М. В. Тітова, О. А. Черкашина та інших.

Цілком зрозумілим є те, що питання податкових пільг перебуває у центрі уваги не тільки вчених-правників, але й економістів, серед яких потрібно особливо відзначити О. М. Антіпова, А. І. Берлач, Г. М. Бурлуцьку, Т. В. Калінеску, С. М. Кокшарову, І. О. Луніну, Т. О. Малініну, П. В. Мельника, А. М. Соколовську та інших.

Незважаючи на багатогранність досліджень у цій сфері, невирішеними питаннями залишаються конкретні кроки з реформування пільг у податковій системі.

Відповідно до теорії права пільги є допоміжним способом правового регулювання, який виконує специфічну роль у регулюванні діяльності суб'єктів та суспільних відносин, що виникають на основі цієї діяльності [4, с. 259].

Під правовими пільгами в юридичній науці розуміють правомірне полегшення становища суб'єкта, що дає можливість йому задовольнити свої інтереси, пільги полягають у наданні додаткових, особливих прав (переваг) або у звільненні від обов'язків [5].

Р. В. Лівшиц розглядає правові пільги як більш високий рівень прав для окремих груп громадян порівняно із загальним рівнем [6]. Баранов В. М. зробив акцент на різному обсязі обов'язків. На його



думку, правові пільги – це заохочувальне звільнення учасника суспільного життя від деяких установлених нормами права обов'язків [7, с. 391].

Заслугове на увагу підхід, за якого пільги розглядаються як один з видів стимулювання у праві, а саме як спосіб координування інтересів особи та суспільства у цілому, раціонально поєднуючи інтереси учасників суспільних відносин, що залежить від пріоритетів політики держави [8, с. 72].

По-перше, вони пов'язані з більш повним задоволенням інтересів та потреб суб'єктів, полегшенням умов їх життєдіяльності, що обов'язково має здійснюватися в межах чинного законодавства. При встановленні пільг законодавець має на меті соціально захистити, поліпшити становище окремих осіб, задовольнити їхні інтереси в більш сприятливому режимі.

Соціальна мета має при цьому першорядне значення, оскільки не будь-яке розширення прав та звільнення від обов'язків виступає як пільга.

По-друге, правові пільги є винятком із загальних правил, способом юридичної диференціації. Сучасне право цивілізованих народів є диференційованим, а отже, диференційовано регламентує конкретні питання суспільного життя. За відсутності правової регламентації в тій чи іншій сфері органи управління змушені, ураховуючи конкретні обставини, установлювати на свій розсуд винятки для окремих осіб, що може призвести до суб'єктивізму та навіть зловживання правом.

Правові пільги ні в якому разі не потрібно отожднювати із зовнішнім подібним феноменом – привілеями – спеціальними (винятковими) правовими пільгами, встановленими для конкретних суб'єктів вищого ешелону влади, що необхідні для повного і якісного здійснення ними обов'язків (дипломатів, депутатів, міністрів, президента тощо) [1, с. 259]. У суспільній свідомості привілей асоціюється з надмірними благами окремих посадовців поза законом. Система привілеїв набула значного поширення не тільки у 80–90-х роках минулого століття, але ще більше в сучасний період.

Вважається, що особливості привілеїв полягають у наступному:

– якщо пільги спрямовані на те, щоб поліпшити стан суб'єктів, то привілеї переважно орієнтовані на політичну еліту, на органи влади та посадових осіб;

– пільги поширюються на велике коло осіб і мають більш широку сферу застосування. Привілеї є специфічними пільгами, це виняток із правил. Їх не може бути багато, інакше відбувається порушення основних принципів права – справедливості, рівноправності тощо;

– якщо пільги характеризують спеціальний правовий статус суб'єктів, бо передбачаються головним чином для певних груп та верств населення, то привілеї можуть встановлюватися як у спеціальному, так і в індивідуальному статусі, бо вони більшою мірою підтверджують винятковість юридичних можливостей особливо відповідальних та інших осіб;

– привілеї, беручи до уваги, що вони є винятковими правами, виступають більш деталізованими й персоніфікованими юридичними засобами, наступним, порівняно з пільгами, рівнем диферен-

ціації правового регулювання. Привілеї – це винятки як із загальних, так із особливих норм права, тому вони можуть співвідноситися між собою як особливе (пільги) і окреме (привілеї) [9].

Сьогодні привілеї розглядаються як різновид пільг і визначаються як переваги, що надаються встановленому колу осіб з огляду на займану посаду.

З'ясування природи правової пільги дає підстави для характеристики податкової пільги як її різновиду. У зв'язку зі значимістю податково-правових відносин щодо забезпечення належного функціонування держави, гарантування її фінансової незалежності податкові пільги посідають належне місце у системі правових пільг.

Податкові пільги як структурний елемент механізму правового регулювання податкового платежу охоплюють увесь специфічний комплекс пільгового оподаткування.

Загальнотеоретичним змістом правових пільг є те, що вони слугують універсальним юридичним засобом гармонізації інтересів особи, соціальних груп, держави та сприяють розвитку як окремого громадянина, так і суспільства в цілому [10].

Застосування правових пільг потрібно розглядати як важливий координаційний фактор, а пошук правового режиму, що відповідає основним напрямкам державної політики, є одним з найбільш нагальних завдань сучасної юридичної науки.

Пільги у сфері оподаткування посідають провідне місце у системі правових пільг, що пояснюється роллю, яку вони відіграють у процесі нормального функціонування держави. Податкові пільги впливають на реалізацію основної властивості податкових платежів, проте цей вплив не завжди зі знаком «+» [11].

Незважаючи на вагомість пільгового оподаткування, єдиної вітчизняної концепції податкових пільг і досі не вироблено, а процес конструювання правової категорії «податкова пільга» не завершений. Актуальність пошуку оптимального розуміння податкової пільги не зникла навіть у зв'язку із закріпленням у податковому законодавстві визначення податкової пільги.

Виходячи із загальнотеоретичних уявлень про способи правового регулювання, варто зупинитися на визначенні, запропонованому А. В. Малько, про яке вже зазначалося: «Пільга – це правомірне полегшення становища суб'єкта права, що дозволяє йому повніше задовольняти свої інтереси та знаходить свій вираз як у додаткових, особливих правах (перевагах), так і у звільненні від обов'язків» [12, с. 64].

Даний підхід доцільно використати як базовий під час формулювання дефініції податкової пільги. У цьому випадку буде мати місце зниження рівня конкретності (інтенсивності), зменшення обсягу конкретного податкового обов'язку, проте жодним чином не його відміна (спрощене податково-процесуальне провадження).

І. Є. Криницький розуміє під податковою пільгою передбачене податковим законодавством адресне та цільове надання полегшень у сфері оподаткування, що транслюється на покладені податково-правові обов'язки, яке може проявлятися в усіх податково-процесуальних провадженнях та ви-



ражається у можливості використовувати особливі переваги (набуття специфічного права, повне звільнення від обов'язку або виконання його у меншому обсязі) [11].

Отже, податкові пільги – це багатоаспектне правове явище. Зокрема, правознавці розглядають його як особливий податково-правовий механізм, виняток із загального режиму оподаткування, компонент спеціального правового статусу особи, засіб юридичної диференціації, автономний інститут податкового права, інструментарій податкової політики тощо.

Під час формулювання визначення податкової пільги логічно правильно виходити з наявних у ній ознак. Варта уваги позиція М. В. Титової, яка викремлює такі спеціальні ознаки податкової пільги:

- 1) встановлюється виключно актом законодавства про податки і збори;
- 2) стосується певної або декількох категорій осіб, а не всіх платників податків;
- 3) міститься у спеціальній нормі, що встановлює певну перевагу для виконання платником податку свого обов'язку зі сплати податку;
- 4) є правом платника податків, тобто такою перевагою, від використання якої він може відмовитися або призупинити її використання на один або декілька податкових періодів [13].

Серед інших ознак податкової пільги потрібно виділити її адресність, чітку цільову спрямованість та широке різноманіття.

Ураховуючи наведені аргументи, до ознак податкової пільги відносять такі:

1. Спрямована на більш повне задоволення законних інтересів громадян та їх об'єднань.
2. Є винятком із загальних правил, елементом спеціального правового статусу особи; пільга є правомірним винятком з основного стандарту поведінки, що існує на основі дозволу юридичної норми.
3. Сфера застосування цього різновиду правової пільги специфічна – оподаткування. Надаються окремим категоріям платників податків, які мають ознаки, що відрізняють їх від інших категорій; не можуть мати індивідуальний характер.
4. Податково-правовій пільзі притаманний дуалізм. З одного боку, вона має добровільний характер стосовно платника податкових платежів, інших «підпорядкованих» учасників податкового процесу, з іншого – є обов'язковою для виконання «владними» суб'єктами, які повинні забезпечити належну реалізацію волі особи, що має право на використання пільги.

5. Зважаючи на мету, для якої запроваджується пільгування, податково-правові пільги переважно становлять пільги-стимули (спрямовуються на активізацію особи, заохочення її до певного виду діяльності тощо), а не пільги-компенсації (пов'язуються з відновленням понесених втрат, відшкодуванням збитків тощо). Податково-правові пільги не концентруються на одній категорії суб'єкта права – фізичній (як це притаманно, наприклад, праву соціального забезпечення) чи юридичній особі (що є характерною ознакою для господарсько-правових пільг). Доречно констатувати, що податкова пільга за суб'єктною ознакою має універсальний характер.

6. При застосуванні податково-правової пільги, як правило, не має значення такий критерій зв'язку

особи з державою, як громадянство. Проте при використанні цього різновиду правової пільги може враховуватися диференціація платників податкових платежів за іншими параметрами (наприклад, «резидент – нерезидент»).

7. Податково-правова пільга як інтегративне утворення передбачає наявність матеріальної та процесуальної складових. Пільгова конструкція, що утворюється внаслідок їх «співпраці», з одного боку, може стосуватися різних елементів правового механізму податкового платежу, з іншого – передбачає неоднакові конфігурації компонентів податкового обов'язку (реєстрація, облік, сплата, звітність), що зазнають її впливу.

Податкова пільга за допомогою вітчизняного законодавця (практично жоден податок не минув реального пільгування) перетворилася у постійно діючий компонент податкового правового механізму, водночас залишаючись необов'язковою складовою характеристики податкового платежу.

Раціоналізація системи податкових пільг, оцінка їх обсягу та втрат бюджету, що є наслідком їх надання, неодмінно передбачає надання адекватного визначення категорії «податкова пільга», яке б дало змогу відмежувати пільги від суміжних звільнень від оподаткування.

Сумніви щодо правомірності кваліфікації ряду звільнень як податкових пільг уже висловлювалися працівниками Міністерства фінансів України та науковцями [14].

Підсумовуючи викладене, вважаємо за необхідне дати власне визначення поняття «податкова пільга». Податкова пільга – це передбачене податковим законодавством цільове надання полегшень тим чи іншим категоріям платників податків, що спрямовується на покладені податково-правові зобов'язання, проявляється як складова податково-процесуальних проваджень та виражається в можливості використовувати особливу перевагу зі сплати податкового платежу, ураховуючи особливості певної групи платників податків, виду їхньої діяльності та об'єкта оподаткування.

З усього зазначеного можна зробити висновок, що українське законодавство дає визначення податкової пільги, однак воно не зовсім узгоджується із визначеннями, які пропонуються у доктринальних колах. Податкова пільга у розумінні статті 30 Податкового кодексу України застосовується у статтях Особливої частини, які присвячені окремим видам податків і зборів. Водночас деякі розділи Податкового кодексу України взагалі про неї не згадують, хоча передбачають звільнення платника податків від обов'язку щодо нарахування та сплати податку і збору, сплату ним податку у меншому розмірі.

Доцільно переглянути правові підстави трактування податкової пільги. Зокрема, випадають із визначення статті 30 Податкового кодексу України випадки, за яких податок чи збір нараховується, однак не підлягає сплаті до бюджету та повністю залишається у розпорядженні такого платника на спеціальних рахунках (наприклад, пункт 209.2 статті 209 Податкового кодексу України). Крім того, установлюючи істину по податкових пільгах, варто виходити з наявності у правовому приписі категорії платника. Тому варто звернутися до статті 15 Податкового кодексу України, згідно з якою платни-



ками податків визнаються фізичні особи, юридичні особи та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або проводять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування, і на яких покладено обов'язок зі сплати податків та зборів. Особливу увагу потрібно приділяти спільним для багатьох платників податків податковим відрахуванням та знижкам, які не визнаються пільгами, однак, по суті, можуть розглядатися як такі.

З усіх пільг у податковій системі іноді досить важко виділити власне податкові пільги. Деяка частина податкових звільнень має яскраво виражені ознаки податкових пільг, інші до пільг, виходячи з положень статті 30 Податкового кодексу України, віднести важко. Розмаїття думок щодо теоретичних і практичних основ тлумачення податкових пільг свідчить про складність їх використання як регулятора соціально-економічних процесів.

### Список використаної літератури

1. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.president.gov.ua/docs/Programa\\_reform\\_FINAL\\_1.pdf](http://www.president.gov.ua/docs/Programa_reform_FINAL_1.pdf).
2. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/128/2013>.
3. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.president.gov.ua/docs/poslannia2013.pdf>.
4. Скакун О. Ф. Теорія права і держави : [підручник] / Скакун О. Ф. – К. : Алерта ; КНТ ; ЦУЛ, 2009. – 520 с.
5. Матузов Н. И. Теория государства и права : учебник / Н. И. Матузов, А. В. Малько. – 2-е изд., перераб. и доп. – М., 2006. – 525 с.
6. Лившиц Р. З. Социальная политика и ее правовое опосредование / Р. З. Лившиц // Правовая система социализма. – М., 1986.

– Т. 1. – 398 с. – С. 198.

7. Проблемы теории государства и права : учебное пособие / [под ред. М. Н. Марченко]. – М. : Юрист, 2002. – 491 с.

8. Левин О. В. Стимулирование в праве : теоретические и практические аспекты : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.01 / Левин О. В. – М., 2006. – 221 с.

9. Пікуля Т. О. Поняття та співвідношення правових пільг та привілеїв / Т. О. Пікуля // Вісник Академії праці і соціальних відносин Федерації професійних спілок України : науково-практичний збірник. – 2010. – № 4. – С. 68.

10. Антошина О. А. Понятие и классификация налоговых льгот / О. А. Антошина // Экономика. Налоги. Право. – 2009. – № 1. – С. 3.

11. Криницький И. Е. Дефиниция налоговой льготы в понятийно-категориальном аппарате финансового права / И. Е. Криницький // Проблемы законности : респ. міжвідом. наук. зб. ; відп. ред. В. Я. Тацій. – Х. : Нац. юрид. акад. України, 2010. – Вип. 111. – С. 56–63.

12. Малько А. В. Льготная и поощрительная правовая политика / Малько А. В. – СПб. : Юридический центр Пресс, 2004. – 233 с.

13. Титова М. В. Налоговые льготы : автореф. дис. на соискание учен. степени канд. юрид. наук / М. В. Титова. – СПб., 2004.

14. Бюджетна політика у контексті стратегії соціально-економічного розвитку України : у 6 т. – Т. 1 : Пріоритети бюджетної політики та економічне зростання в Україні / [М. Я. Азаров, Ф. О. Ярошенко, В. М. Гесць (кер. авт. кол.) та ін.]. – К. : НДФІ, 2004. – С. 459–462 ; Єфименко Т. І. Нові підходи до адміністрування податків / Т. І. Єфименко, А. М. Соколовська // Фінанси України. – 2004. – № 10. – С. 5–7.

Стаття надійшла до редакції 16.05.2012 р.

УДК 347.73

О. Б. Києнко,

здобувач, Національний університет ДПС України

## ПРАВОСУБ'ЄКТНІСТЬ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ

*У статті звернено увагу на проблему суб'єктного складу учасників податкових правовідносин, визначення їх правового статусу. Встановлено, що в податковому праві особи розподіляються на владних та зобов'язаних, розкрито особливості зазначених осіб.*

*В статье обращено внимание на проблему субъектного состава участников налоговых правоотношений, определения их правового статуса. Установлено, что в налоговом праве лица делятся на властных и обязанных, раскрыты особенности указанных лиц.*

*The author draws attention to the problem of the subject composition of participants of tax legal relations, the determination of their legal status. Determined that the person in the tax law are divided into the power and duty describes the peculiarities of these persons.*

**Ключові слова:** суб'єкти права, податкові відносини, учасники податкових правовідносин, правовий статус учасників.

Як зазначав К. Г. Рау, «право державної влади обкладати податками відповідає зобов'язанням громадян платити їх. Першооснова цього права та цього зобов'язання полягає в тому, що той, хто живе в державі, користується благодіяннями державного союзу та багатьох державних установ, тому він зобов'язаний брати участь і в тих повинностях, за допомогою яких держава набуває кошти для повного прояву своєї діяльності» [1, с. 277].

Відносини, що регулюють певні повинності,

зобов'язання, характеризуються наявністю специфічного зв'язку владної та зобов'язаної особи, яка існує безумовно. Основою подібного зв'язку є публічно-правова природа, що опосередковує належність осіб до єдиного суспільного союзу і визначає взаємовідносини всіх носіїв податкового обов'язку, які перебувають на території держави. У даній ситуації особа, яка перебуває у відносинах, які сприяють її належності до держави чи перебуванню на території держави, стає суб'єктом публічно-право-