

МОЖЛИВІСТЬ ПОВЕДІНКИ ЯК НЕВІД'ЄМНА ОЗНАКА ПОДАТКОВОГО ОБОВ'ЯЗКУ

У статті доведено невід'ємність такої ознаки обов'язків платника податків, як можливість поведінки. Здійснено аналіз загальних понять "обов'язок" і "податок", а також з'ясовано їх ознаки. Окреслено співвідношення категорій "обов'язок платника податків" і "податковий обов'язок". Визначено ознаки податкового обов'язку. На прикладі обов'язку зі сплати податку доведено, що при його встановленні обов'язково слід враховувати можливість реалізації поведінки.

Ключові слова: *обов'язок, податок, обов'язок платника податків, податковий обов'язок, можливість, платоспроможність.*

Традиційно "обов'язок", згідно з загально-теоретичним, галузевим або інституційним правовим аналізом цієї категорії, визначають через ознаки необхідності, належності певної поведінки, забезпеченості останньої державним примусом тощо. Трапляються лише поодинокі дослідження, які приділяють увагу тому, що встановлена нормою права поведінка за своїм змістом та формою повинна бути *потенційно можливою*. Однак, лише при дотриманні такої передумови нормативність права може трансформуватися в урегульованість суспільних відносин. Тобто лише таким способом буде діяти механізм правового регулювання як "узятя в єдності система правових засобів, за допомогою якої забезпечується результативний правовий вплив на суспільні відносини" [1, с. 267].

Метою статті є обґрунтування тези про те, що можливість встановленої та такої, що вимагає норма права, поведінки платника податків є необхідною й невід'ємною ознакою його обов'язків.

Науковою базою при написанні статті стали праці як представників загальної правової доктрини (С. С. Алексєєва, О. В. Малька, М. І. Матузова, Ю. К. Толстого та ін.), так і фінансово-правової науки (Д. В. Винницького, П. М. Дуравкіна, О. В. Дьоміна, М. П. Кучерявенка, С. Г. Пепеляєва, Г. В. Петрової, Н. Ю. Пришви, А. О. Храброва, Д. М. Щокіна, О. Є. Якушкіної та ін.). Неможливим був би повний розгляд зазначеного питання без звернення до здобутків економічної науки та філософії (робіт Д. С. Мілля, Ж. Б. Сея, А. Сміта, Ж.-Ж. Руссо та ін.).

Здійснюючи спробу довести невід'ємність такої ознаки обов'язків платника податків, як можливість поведінки, ми почнемо з аналізу загальних понять "обов'язок" і "податок", а також з'ясування їх ознак; окреслимо співвідношення категорій "обов'язок платника податків" і "податковий обов'язок"; визначимо ознаки податкового обов'язку; детально зупинимось на дослідженні обов'язку зі сплати податку та

спробуємо довести, що при його встановленні обов'язково потрібно враховувати можливість реалізації поведінки.

1. Обов'язок. Традиційно розкриття поняття прав і свобод здійснюється через категорію правової можливості, а юридичних обов'язків – через категорію правової необхідності [8, с. 6]. Так, згідно з позицією Ю. К. Толстого, юридичним обов'язком є приписана зобов'язаній особі міра необхідної поведінки, якій особа повинна слідувати відповідно до вимог уповноваженої з метою задоволення її інтересів [13, с. 46]. Юридичний обов'язок може бути: а) обов'язком активної поведінки; б) обов'язком пасивної поведінки; в) обов'язком зазнати заходів державно-примусового впливу (санкцій) [1, с. 369]. Крім кореспонденції юридичного обов'язку певному суб'єктивному праву чи інтересу та структурних складників його змісту, науковці звертали свою увагу й на інші ознаки правового обов'язку – його формальну закріпленість, зумовленість нормою об'єктивного права тощо.

Так, за словами Г. Ф. Шершеневича, "правовий обов'язок є суцільним продуктом норм об'єктивного права, яким його існування зумовлюється так само, як і існування суб'єктивного права. ... Якщо правовий обов'язок базується на нормі права, то не може бути правового обов'язку поза правом" [14, с. 210, 211]. Ще Кельзен зазначав: "Подумки можна собі уявити такий правовий порядок, у якому суб'єктивним правам взагалі не буде місця; соціалістична держава майбутнього у своїх антиіндивідуалістичних тенденціях може зайти так далеко, що вона всіх суб'єктів пов'яже обов'язком і нікому не надасть прав, – проте неможливо собі уявити правовий порядок, у якому не буде правових обов'язків" [14, с. 209].

2. Податок. За визначенням Рау, податки або державно-господарські доходи – це ті доходи, що отримуються примусово у вигляді різних платежів (мита) за надані державою окремим підданим послуги або платежів (податків), які беруться державою ніби за саму належність до певної держави [7, с. 204, 205]. Відповідно до ст. 6 Податкового кодексу України, податком є обо-

в'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податків відповідно до цього Кодексу [6]. Серед ознак податку визначають, зокрема, такі: обов'язковість; безумовність; адресність (спрямованість до бюджету відповідного рівня); нецільовий характер; безоплатність; безповоротність; грошова форма тощо [11, с. 30–39].

При цьому дуже рідко звертають увагу 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 [5, 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, що закріплена, повинна бути реально здійснюваною.

3. **“Обов'язок платника податків” і “податковий обов'язок”**. Питання співвідношення цих двох категорій, безумовно, має викликати потребу більш детального дослідження. Чинне податкове законодавство визначає перелік “обов'язків платників податків” (у ст. 16) і надає дефініцію самого “податкового обов'язку” (у ст. 36) [10]. Порівняно із чинним раніше законодавством [12, ст. 9], Податковий кодекс України істотно розширив перелік обов'язків платників податків. На сьогодні останній містить 13 пунктів, з яких деякі закріплюють більш ніж один вид обов'язку платника. Окрім кількісних змін, у легальному закріпленні системи обов'язків платника податків відбулися також і зміни якісні – у деяких випадках шляхом закріплення на рівні закону тих обов'язків, що раніше могли визначатися підзаконними нормативно-правовими актами, в інших – як результат уведення нових вимог необхідної поведінки платника.

Податковим обов'язком визнається обов'язок платника податків обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені цим Кодексом, законами з питань митної справи [10, п. 36.1. ст. 36]. На наш погляд, запропонована законодавцем структура податкового обов'язку є штучним поєднанням трьох обов'язків платника податків, передбачених пп. 16.1.2. – 16.1.4 п. 16.1 ст. 16 Податкового кодексу України:

- вести в установленому порядку облік доходів і витрат, складати звітність, що стосується обчислення і сплати податків та зборів;
- подавати до контролюючих органів у порядку, встановленому податковим і митним законодавством, декларації, зві-

- тність та інші документи, пов'язані з обчисленням і сплатою податків та зборів;
- сплачувати податки та збори в строки та в розмірах, встановлених цим Кодексом та законами з питань митної справи.

Якщо законодавець пішов шляхом закріплення податкового обов'язку у широкому розумінні [6, с. 253], тобто через систему трьох видів обов'язків платника податків (обов'язку з податкового обліку, обов'язку зі сплати податку та обов'язку з податкової звітності), то навряд чи це визначення можна назвати таким, що змістовно повно розкриває усю сукупність обов'язків, які становлять кожний із зазначених блоків і, як наслідок, податковий обов'язок у цілому. Так, поза увагою законодавця залишились такі складові обов'язку з податкового обліку, як обов'язки: стати на облік у контролюючих органах у порядку, встановленому законодавством України; повідомляти контролюючим органам за місцем обліку такого платника про його ліквідацію або реорганізацію протягом трьох робочих днів з дня прийняття відповідного рішення (крім випадків, коли обов'язок здійснювати таке повідомлення покладено законом на орган державної реєстрації); повідомляти контролюючі органи про зміну місцезнаходження юридичної особи та зміну місця проживання фізичної особи – підприємця. Крім того, обов'язок забезпечувати збереження документів, пов'язаних з виконанням податкового обов'язку, протягом строків, установлених цим Кодексом, цілком логічно відноситься до родового обов'язку з податкової звітності, а обов'язки, закріплені у пп. 16.1.5, 16.1.6 п. 16.1 ст. 16, стосуються обов'язку з обліку об'єктів оподаткування [2, с. 90–91].

4. **Ознаки податкового обов'язку**. Ураховуючи сутнісні ознаки юридичного обов'язку та податку, вчені по-різному підходять до визначення переліку ознак податкового обов'язку. Так, наприклад, ознаками податкового обов'язку визначаються такі: 1) він є безумовним та беззвідмовним; 2) він є мірою закріпленої в нормах податкового права належної поведінки зобов'язаних осіб податкових праводносин; 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 у собі сукупність обов'язків, що покладаються на зобов'язаних осіб для забезпечення належної сплати податків і зборів); 6) він має імперативний характер (виключає право вибору зобов'язаних осіб щодо його прийняття або неприйняття); 7) він є особливим публічно-правовим обов'язком (його встановлення та виконання безпосередньо пов'язано з матеріальним забезпеченням функціонування органів державної влади та місцевого самоврядування); 8) він є суспільно необхідним (зумовлюється потребами суспільства, які забезпечуються, у тому числі за рахунок по-

даткових надходжень до відповідних бюджетів); 9) формою виразу податкового обов'язку є зобов'язуючі та забороняючі норми податкового законодавства [3, с. 44, 45].

Встановлюючи податковий обов'язок, держава виражає та формалізує свою потребу в такому джерелі публічних доходів та вимагає певної поведінки від платників податків. Це має свій вираз у ознаках необхідності та належності визначеної нормою податкового законодавства поведінки платників. У податках, метою справляння яких є публічна мета фінансового забезпечення діяльності держави та муніципальних утворень, відображається публічний інтерес держави та загальна соціальна необхідність надходження відповідних грошових коштів. Належність поведінки, окресленої диспозицією зобов'язуючої податково-правової норми, гарантується можливістю застосування заходів державного примусу у разі невиконання або неналежного виконання податкового обов'язку. Належність поведінки платника податків може бути деталізовано за складовими процедурного регулювання податкового обов'язку, а саме щодо особи, строку, місця, розміру, форми, способу виконання.

Однак, для обґрунтованого очікування державою належного виконання податкового обов'язку всіма платниками податків при його встановленні, при формулюванні конкретних меж поведінки законодавець повинен врахувати, що зобов'язана особа об'єктивно зможе реалізувати таку модель поведінки. Дуже часто така можливість формально "презюмується", без перевірки об'єктивних підстав і реальності таких висновків.

Особливо гостро питання врахування законодавцем потенційної здатності обов'язку бути реалізованим постає у сфері оподаткування. В основі цього лежать декілька чинників. По-перше, сфера оподаткування характеризується підвищеною напруженістю та конфронтацією інтересів – приватних і публічних. В умовах панування загальновищаної позиції превалювання публічного інтересу, приватні інтереси потребують додаткової уваги та гарантій захисту. По-друге, ставки податків повинні встановлюватися, виходячи з економічно обґрунтованих показників. 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.

5. Можливість як невід'ємна ознака податкового обов'язку. Певну спробу закріпити таку ознаку податкового обов'язку, як міра можливої поведінки, законодавець зробив при визначенні *принципу соціальної справедливості* – установа податків і зборів відповідно до платоспроможності платників податків [10, пп. 4.1.6 п. 4.1 ст. 4]. Принцип платоспроможності при оподаткуванні (*ability-to-pay principle of taxation*), початково розроблений економічною наукою, базується на тому, що податок повинен

справлятися з тих, хто здатен його сплачувати. Виходячи із цього принципу, держава покладає основний тягар податків і зборів на осіб, що мають високі доходи. Іноді цей принцип пов'язують виключно з прогресивним оподаткуванням, однак однозначність таких висновків є дискусійною. Свій внесок у розвиток принципу платоспроможності зробили швейцарський філософ Ж.-Ж. Руссо (1712–1778), французький економіст Ж. Б. Сей, (1767–1832), англійський економіст Д. С. Мілль (1806–1873) та ін.

На нашу думку, зміст невід'ємної ознаки податкового обов'язку – можливість поведінки, визначеної податковою нормою, – на прикладі обов'язку зі сплати податку визначається саме через принцип установа податків відповідно до платоспроможності платників податків. Навряд чи можна погодитись, що такий принцип вміщується тільки в названому Податковим кодексом України принципі соціальної справедливості. Зазначена засада системно відображається та підкріплюється й низкою інших принципів: а) рівності всіх платників перед законом; б) нейтральності оподаткування – установа податків та зборів у спосіб, який не впливає на збільшення або зменшення конкурентоспроможності платника податків; в) рівномірності та зручності сплати – установа строків сплати податків та зборів, виходячи із необхідності забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджетів для здійснення витрат бюджету та зручності їх сплати платниками тощо [10, пп. 4.1.2, 4.1.8, 4.1.10 п. 4.1 ст. 4].

Пунктами 1 і 3 ст. 3 Податкового кодексу Російської Федерації закріплено, що при встановленні податків ураховують фактичну спроможність платника податків до сплати податку. Податки і збори повинні мати економічне підґрунтя і не можуть бути свавільними [9]. З метою забезпечення регулювання оподаткування, відповідно до Конституції, принцип рівності вимагає врахування фактичної спроможності платника податків до сплати податків, виходячи з правових принципів справедливості та співрозмірності, тому принцип всезагальності та рівності оподаткування тісно пов'язаний з принципом обґрунтованості та співмірності оподаткування. У п. 3 ст. 3 Податкового кодексу Російської Федерації законодавець визначає два основних критерії обґрунтованості податків і зборів, вони: а) повинні мати економічне обґрунтування; б) не можуть бути довільними. Дотримання принципу співмірності оподаткування означає, що при встановленні податку на підставі п. 1 ст. 3 Податкового кодексу Російської Федерації була врахована фактична спроможність платника податку до його сплати [4, с. 30].

Висновки. На те, що обов'язковість податку повинна передбачати можливість виконання платником обов'язку щодо сплати податку, дуже рідко звертають увагу. Однак, 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, що закріплена, повинна бути реально здійснюваною. Зміст невід'ємної ознаки податкового обов'язку – можливість поведінки, визначеної податковою нормою, – на прикладі обов'язку зі сплати податку визначається саме через принцип установаження податків відповідно до платоспроможності платників податків. Цей принцип відображається у: а) принципі соціальної справедливості; б) рівності всіх платників перед законом; в) нейтральності оподаткування; г) рівномірності та зручності сплати.

Список використаної літератури

1. Алексеев С. С. Общая теория права : учебник / С. С. Алексеев. – 2-е изд., перераб. и доп. – Москва : Проспект, 2009. – 576 с.
2. Васильева А. Г. Обязанности в правовом статусе платников налогов [Электронный ресурс] / А. Г. Васильева // Форум права. – 2012. – № 3. – С. 89–93. – Режим доступа: <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2012-3/12vagcpp.pdf>.
3. Дуравкин П. М. Забезпечення виконання податкового обов'язку : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Дуравкин Павло Михайлович. – Харьков, 2010. – 205 с.
4. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации, частям первой и второй / под общ. ред. Ю. Ф. Квашы. – 7-е изд., перераб. и доп. – Москва : Юрайт-Издат, 2009. – 1331 с.
5. Конституции буржуазных стран : в 4 т. / под ред. Ю. В. Ключникова. – Москва : Ленинград : Соцэкгиз, 1936. – Т. 2. Средние и малые европейские страны. – 664 с.
6. Кучерявенко М. П. Податкове право України: Академічний курс : підручник / М. П. Кучерявенко. – Київ : Всеукраїнська асоціація видавців "Правова єдність", 2008. – 701 с.
7. Лебедев В. А. Финансовое право : учебник / В. А. Лебедев. – Москва : Статут, 2000. – 461 с.
8. Летнянчин Л. И. Конституційні обов'язки людини і громадянина в Україні: проблеми теорії і практики : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.02 / Л. И. Летнянчин. – Харьков, 2002. – 19 с.
9. Налоговый кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 1998. – № 31. – Ст. 3824.
10. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13–14, 15–16, 17. – Ст. 112.
11. 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]. – Харьков : Право, 2012. – Ч. 1. – 810 с.
12. Про систему оподаткування : Закон України від 25.06.1991 р. № 1251-XII // Відомості Верховної Ради України. – 1991. – № 39. – Ст. 510.
13. Толстой Ю. К. К теории правоотношения / Ю. К. Толстой. – Львов : Изд-во Ленинградского ун-та, 1959. – 88 с.
14. Шершеневич Г. Ф. Общая теория права : учеб. пособ. : в 2 т. / Г. Ф. Шершеневич. – Москва : Юридический колледж МГУ, 1995. – Т. 2. – Вып. 2, 3, 4. – 362 с.

Стаття надійшла до редакції 11.09.2014.

Васильева А. Г. Возможность поведения как неотъемлемый признак налоговой обязанности

В статье доказана неотъемлемость такого признака обязанностей налогоплательщика, как возможность поведения. Осуществлен анализ общих понятий "обязанность" и "налог", а также выяснены их признаки. Определено соотношение категорий "обязанность налогоплательщика" и "налоговая обязанность". Установлены признаки налоговой обязанности. На примере обязанности по уплате налога доказано, что при ее установлении обязательно должна учитываться возможность реализации поведения.

Ключевые слова: обязанность, налог, обязанность налогоплательщика, налоговая обязанность, возможность, платежеспособность.

Vasilieva A. Opportunity Behavior as an Inherent Feature of the Tax Obligations

Traditionally, the "duty", whether general theoretical, sectoral or institutional legal analysis of this category is determined through signs need, membership defined behaviors provision latest state coercion and more. There are only a few studies that pay attention to that established rule of law behavior in content and form to be potentially possible. However, only if the normative preconditions such rights can be transformed into orderliness of social relations. That is, only in this way will act as a mechanism of regulation "is taken in the unity of the legal means by which provided effective legal impact on social relations". The purpose of this article was the justification of the thesis that the possibility of such established and required by rule of law, the taxpayer's behavior is a necessary and integral feature of his duties.

In the article author argues inalienability of such a feature of taxpayer's obligations as a possibility to conduct. The analysis of the general concepts of "obligation" and "tax" is done and the features of the latters are revealed. The correlation of such categories as "obligation of the taxpayer" and "tax obligation" is outlined. Features of the tax duty are listed. On the example of obligation to pay tax it is shown, that when it is being installed possibility of behavior must be taken into account.

Key words: obligation, tax, taxpayer's obligation, tax obligation, possibility, ability to pay.