

отже, податкові агенти не належать до числа суб'єктів податкових правовідносин, а є саме їхніми учасниками...»). (Ильюшихин И. Н. Понятие и признаки налогового правоотношения / И. Н. Ильюшихин // Известия вузов. Серия: Правоведение. – 2000. – № 2. – с.133). На них безпосередньо не покладається обов'язок зі сплати податків, вони лише мають обов'язок щодо обчислення, утримання з доходів та перерахування податків до відповідного бюджету від імені та за рахунок коштів платника податків. Крім того, у податкових правовідносинах беруть участь такі особи, як банки, кредитні організації, представники платника податків, нотаріуси, які поряд з податковими агентами відносяться до осіб, які сприяють сплаті податків та виступають учасниками вище вказаних відносин.

Суб'єктом податкових правовідносин є суб'єкт податкового права, що реалізує свою правосуб'єктність. Під правосуб'єктністю у теорії права розуміють передумову можливості певної особи виступати суб'єктом прав і обов'язків у різних галузях суспільних відносин (Халфина Р. О. Общее учение о правоотношении. – М., 1974. – с. 121). Податкова правосуб'єктність є однією із видів галузевої правосуб'єктності (Винницький Д. В. Суб'єкти налогового права. М.: Издательство «Норма», 2000. – с. 10 – 11). Галузева правосуб'єктність представляє собою можливість брати участь у правовідносинах, передбачених галуззю права. Податкова правосуб'єктність є спеціальною, тому що разом із загальними рисами для неї характерні певні властивості, обумовлені специфікою податкових правовідносин, тобто суб'єкти можуть брати участь лише в певному виді відносин в рамках галузі фінансового права.

Таким чином, суб'єкти податкового права та суб'єкти податкових правовідносин співвідносяться як загальне та часткове. Будучи суб'єктами податкового права, на яких поширюється податкове законодавство, певні особи можуть і не вступати в конкретні правовідносини, для цього необхідні певні передумови (юридичні факти). А правосуб'єктність виступає умовою участі у цих правовідносинах.

Васильєва А. Г.

*Національний університет «Юридична академія України
імені Ярослава Мудрого», аспірант кафедри фінансового права*

НАЛЕЖНІСТЬ, СОЦІАЛЬНА НЕОБХІДНІСТЬ ТА МОЖЛИВІСТЬ ПОВЕДІНКИ ЯК ОЗНАКИ ПОДАТКОВОГО ОБОВ'ЯЗКУ

Серед численних характеристик податкового обов'язку зустрічаються виділення таких його ознак, як: публічно-правовий характер; безумовність; імперативність (виключає право вибору зобов'язаних осіб щодо його прийняття або неприйняття); міра закріпленої в нормах податкового права належної поведінки зобов'язаних осіб податкових правовідносин; конституційне закріплення; суспільна необхідність (зумовлюється потре-

бами суспільства, які забезпечуються, у тому числі за рахунок податкових надходжень до відповідних бюджетів); складна структура (вміщує у собі сукупність обов'язків, що покладаються на зобов'язаних осіб для забезпечення належної сплати податків і зборів) і т. д.

Характерним є те, що терміни «належний» та «необхідний» при визначенні юридичних обов'язків взагалі та податкового обов'язку зокрема, практично ототожнюються, вживаються як синоніми та підмінюють один одного. 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. Крім того, ще однією ознакою податкового обов'язку, на яку зазвичай практично не звертають увагу, є те, що закріплена у правовій нормі міра поведінки платника повинна бути можливою.

Належність означає, що відповідна модель поведінки, що вимагається, закріплена у акті податкового законодавства. Виключно законами України встановлюються система оподаткування, податки і збори. 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.

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 визначаються такі елементи, як платники податку; об'єкт оподаткування; база оподаткування; ставка податку; порядок обчислення податку; податковий період; строк та порядок сплати податку; строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку. Визначення зазначених 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 образом, щоб кожен точно знав, які податки (збори), коли та в якому порядку він повинен платити.

Дії платника податків як особи, на яку покладено податковий обов'язок, повинні відповідати виду і 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 у правовідносинах мірами державно-примусового впливу (санкціями), які є необхідною властивістю, атрибутом юридичного обов'язку. 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).

Соціальна необхідність виражається у тому, що податковий обов'язок становить 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. Найвність публічного елемента у правовій природі встановлення податкового обов'язку обумовлено публічно-правовою природою держави та державної влади, фіскальним суверенітетом казни.

Вимога, що міститься в обов'язку і 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. Публічний характер податкових правовідносин тісно пов'язаний з категорією «публічний інтерес». Ознака соціальної необхідності тісно пов'язана із таким принципом податкового законодавства як фіскальна достатність, що полягає у 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.

Традиційно розкриття поняття прав і свобод здійснюється через категорію правової можливості, а юридичних обов'язків – через категорію правової необхідності. При цьому дуже рідко звертається увага на те, що обов'язковість податку повинна передбачати можливість виконання платником обов'язку щодо сплати податку. 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. Певну спробу закріпити таку ознаку податкового обов'язку, як міра можливої поведінки, законодавець зробив при визначенні принципу соціальної справедливості – установа податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків. Більш вдалим підхід російського законодавця.