

УДК 347.73

**І.Л. САМСІН**, канд. юрид. наук, Вища кваліфікаційна комісія суддів України

## **ПОДАТКОВЕ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ: ВИД І МІРА ПОВЕДІНКИ, ПРАВОВІДНОШЕННЯ ЧИ ІНСТИТУТ ПРАВА?**

**Ключові слова:** податкове зобов'язання, податковий обов'язок, правовий інститут, правовідношення

Навряд чи необхідно зайвий раз зупинитися на важливості регулювання відносин у галузі оподаткування, тим більше що на цьому неодноразово наголошували представники вітчизняної податково-правової науки та науковці ближнього зарубіжжя, які досліджували зобов'язальні відносини в оподаткуванні [1–6]. Являючи собою головну статтю доходів бюджетів усіх рівнів, податки і збори вочевидь потребують сучасної та ефективною системи правового регулювання, при якій забезпечуватиметься сталий та ефективний механізм їх надходження. З огляду на це особлива увага має бути приділена одному з центральних явищ у податковому праві – податковому зобов'язанню.

Не дивлячись на значну кількість досліджень, присвячених темі зобов'язальних відносин у податковому праві, в науці немає остаточної визначеності з того, що саме розуміти під податковим зобов'язанням. Крім цього, деякі науковці взагалі вважають використання терміну «податкове зобов'язання» неприпустимим як запозиченого з цивільно-правового інструментарію, посилаючись на те, що податкові правовідносини мають публічну природу, та пропонують натомість використовувати конструкцію «податковий обов'язок» [2, с.385–386; 6, с.26; 7, с.316–316].

Зазначимо, що дослідженням особливостей таких категорій, як «податковий

обов'язок» та «податкове зобов'язання» займалися такі правники: Д.В. Вінницький, П.М. Дуравкін, М.П. Кучерявенко, А.М. Тимченко, А.О. Храбров та інші. В той же час, враховуючи наукові здобутки в галузі податкового права, є чимало дискусійних питань. Саме тому метою статті є визначення місця та значення категорії «податкове зобов'язання» у податково-правовій галузі, виокремлення особливостей при співвідношенні згаданих термінів.

Слід зазначити, що така дискусія здається безпредметною. На нашу думку, при використанні термінів «податкове зобов'язання» та «податковий обов'язок» мова йде про принципово різні речі. Як убачається, в податково-правовому регулюванні можуть цілком логічно й обґрунтовано існувати обидва терміни. Податковий обов'язок при цьому є видом і мірою належної поведінки платника податків, а податкове зобов'язання являє собою правовідношення з реалізації певної сукупності податкових обов'язків.

З огляду на викладене вище пропонуємо під податковим зобов'язанням розуміти правовідношення між державою в особі уповноважених органів та платником податків, яке полягає у вчиненні платником низки установлених законом обов'язків, пов'язаних зі сплатою податку.

Разом із тим, єдиним розумінням податкового зобов'язання навряд чи можна обмежитись. Російський учений Д.В. Вінницький, розглядаючи податкове право Росії як самостійну галузь права, відводить податковому зобов'язанню місце підгалузі в системі податкового права. Також науковець виділяє в зазначеній підгалузі Загальну і Особливу частини, а під предметом її розуміє «відносні організаційно-майнові відносини активного типу, забезпечені майновими санкціями, що складаються між публічно-територіальними утвореннями (фіском) та платниками податків (податковими агентами, платниками зборів, банками), тобто фіскальними боржниками» [8, с.300–305].

Стосовно зазначеного вважаємо за необ-

хідне зробити декілька зауважень. По-перше, тавтологічною й у цілому незрозумілою є конструкція «відносних відносин», яку пропонує автор. По-друге, виникає питання щодо критерію, за яким поділ зобов'язаних осіб у даних відносинах поділено на податкових агентів, платників зборів та банки. Незрозуміло, зокрема, чому платників зборів виділено в окрему групу, чому при цьому відсутнє посилання на платників податків та в чому полягають особливості банків та податкових агентів, які не дозволяють включити їх до переліку платників податків і зборів. По-третє, навряд чи логічною є така ознака суспільних відносин як «забезпеченість майновими санкціями», коли вони виступають предметом регулювання права. Перш за все, законодавство передбачає не тільки майнові, а й інші (в тому числі кримінальні) санкції за правопорушення в сфері оподаткування. Крім цього, санкції як структурний елемент правової норми застосовуються до учасників тих відносин, які вже урегульовані правом, а застосування їх забезпечується примусовою силою держави. Таким чином, мова йде про вже врегульовані державою відносини як предмет правового регулювання, що навряд чи доречно.

Складно погодитися й з віднесенням податкового зобов'язального права до підгалузей податкового права. Не заглиблюючись у дискусію про доцільність визнання податкового права окремою галуззю права, варто зазначити, що вважати податкове зобов'язання підгалуззю навряд чи доцільно. Виділення тієї чи іншої сукупності правових норм у підгалуззю має сенс у тому випадку, коли в межах однієї галузі знаходиться дуже багато правових норм, які вирізняються значною предметною своєрідністю, або коли певні суспільні відносини не обмежуються методами регулювання однієї галузі. Так, підгалуззю фінансового права є бюджетне право, яке, по-перше, регулює дуже своєрідну сферу відносин (розподілення публічних грошових коштів), а по-друге, вирізняється особливим суб'єктним складом (фізичні особи не

є суб'єктами бюджетних правовідносин). З деякими застереженнями можна вважати підгалуззю фінансового права і банківське право, яке крім предметної своєрідності характеризується специфікою методу, а саме наявністю диспозитивних засад у правовому регулюванні.

З огляду на це, на нашу думку, немає необхідності виділяти податкове зобов'язальне право як окрему підгалуззю і тим самим порушувати класичну структуру системи права галузь – інститут – норма. Крім цього, складно уявити, з яких правових інститутів складатиметься підгалуззю податкового зобов'язального права, тим більше – її Загальна та Особлива частини [8, с.300–305]. Ми пропонуємо розглядати сукупність норм, які регулюють правовідношення податкового зобов'язання саме як інститут права. Традиційно інститут права в правовій теорії визначають як порівняно невелику, стійку групу правових норм, що регулюють певний різновид суспільних відносин [9, с.315–316], і таке визначення, на наш погляд, цілком відповідає сукупності норм, які регулюють зобов'язальні відносини в оподаткуванні.

Таким чином, податкове зобов'язання вбачається доречним розглядати в двох розуміннях: як правовідношення та як правовий інститут, який ці відношення регулює. Обидва явища передбачають певну структуру. У випадку інституту податкового зобов'язання вона є максимально простою: інститут складається з правових норм, які регулюють відносини податкового зобов'язання, і виділення інших структурних елементів не вбачається доцільним.

Разом із тим, у випадку податкового зобов'язання як правовідношення питання внутрішньої структури не є настільки простим. Казахський учений Є.В. Порохов вводить поняття складу податкового зобов'язання, до якого входять: суб'єкти податкового зобов'язання, об'єкт податкового зобов'язання і зміст податкового зобов'язання [10, с.78–155]. Ми в цілому підтримуємо позицію науковця. Оскільки

податкове зобов'язання є правовідношенням, йому властиві всі ознаки останнього, розроблені для нього правовою наукою. Відповідно до цього пропонуємо в структурі податкового правовідношення виділяти наступні елементи.

*Суб'єкти податкового зобов'язання.* Весь склад суб'єктів правовідносин податкового зобов'язання можна принципово поділити на дві сторони: владну і зобов'язану. Щодо суб'єктного складу останньої принципових проблем не виникає: це перш за все платники податків, на яких покладено низку безумовних податкових обов'язків. Крім цього, незначну частину зобов'язаної сторони представляють інші зобов'язані суб'єкти, такі як податкові агенти. Виконуючи частину податкових обов'язків платника, податкові агенти характеризуються особливим правовим статусом у податковому зобов'язальному правовідношенні, адже крім власних податкових обов'язків вони реалізують частину обов'язків платника, якого представляють.

Що стосується складу владних суб'єктів, зазначимо, що він теж не обходиться без механізму делегування повноважень. Оскільки держава (разом із територіальними громадами) виступає власником грошових коштів, які підлягають сплаті у вигляді податків і зборів, а також ініціатором відносин податкового зобов'язання, слід однозначно віднести її до суб'єктів податково-зобов'язальних правовідносин. Разом із тим, держава в цих правовідносинах завжди діє через систему спеціально створених для цього та уповноважених нею органів – органів Державної податкової служби, Державної митної служби, які є безпосередніми учасниками конкретних податкових правовідносин.

*Об'єкт податкового зобов'язання.* Під об'єктами правовідносин традиційно розуміють матеріальні і нематеріальні блага, з приводу яких суб'єкти вступають у правовідносини, здійснюють свої суб'єктивні юридичні права і суб'єктивні юридичні обов'язки. В податковому регулюванні та-

кими матеріальними благами є суми податків і зборів, які підлягають сплаті та завжди мають форму грошей. При цьому сплата податків у будь-якій іншій формі не допускається. Дійсно, складно уявити, як податок, сплачений у натуральній формі у вигляді, скажімо, зерна, може бути розподілений на фінансування охорони здоров'я.

*Зміст податкового зобов'язання.* Змістом того чи іншого зобов'язального правовідношення є завжди права й обов'язки їх суб'єктів відносно його об'єкта. З огляду на специфіку податково-правових відносин, заснованих на владному підпорядкуванні, цей баланс значно зміщений у бік обов'язків платника. Відповідно, під змістом правовідносин податкового зобов'язання ми пропонуємо розуміти сукупність обов'язків платників та інших зобов'язаних суб'єктів зі сплати податків і зборів та пов'язаних із ними обов'язків (наприклад, із податкового обліку), а також відповідних прав контролюючих суб'єктів. Безумовно, платникам податків властивий також незначний перелік прав, які, проте, прямо не пов'язані з об'єктом зобов'язальних правовідносин. Відповідно до цього їх навряд чи можна враховувати структурним елементом правовідносин податкового зобов'язання.

Сукупність обов'язків платників податків та відповідних прав контролюючих органів теж можна об'єднати в окремі групи. З цією метою вважаємо за доцільне запозичити концепцію «податкового обов'язку в широкому сенсі» М.П. Кучерявенка, відповідно до якої до сукупності обов'язків платника податків входять: 1) обов'язок з ведення податкового обліку; 2) обов'язок зі сплати податків і зборів; 3) обов'язок з податкової звітності» [2, с.385–386].

Дійсно, як уже було зазначено, зміст податкових зобов'язальних правовідносин не вичерпується виключно обов'язками зі сплати податку. Займаючи центральне значення серед обов'язків платника у правовідносинах податкового зобов'язання, обов'язок сплатити певну грошову суму у вигляді податку чи

збору передбачає низку інших обов'язків, без яких неможливо було б або ідентифікувати платника, або констатувати сплату необхідної суми вчасно і в повному обсязі. В першому випадку мова йде про податковий облік, у другому – про податкову звітність. При постановці платника на податковий облік відбувається його «легалізація» як учасника податкових правовідносин взагалі, коли він або в загальному порядку отримує ідентифікаційний номер платника (реєстраційний номер облікової картки платника податків для фізичних осіб, ідентифікаційний код для юридичних осіб), або стає на облік як платник окремого податку (наприклад, при видачі свідоцтва платника податку на додану вартість дані платника заносяться в окремий реєстр, а він, відповідно, отримує свідоцтво платника цього податку з індивідуальним номером).

З метою перевірки своєчасності і повноти сплати податків і зборів установлено обов'язок подавання податкової звітності до контролюючих органів. Слід зазначити, що цей обов'язок закріплено на конституційному рівні поруч із обов'язком сплачувати податки і збори. Так, ст.67 Конституції України встановлює: «Кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. Усі громадяни щорічно подають до податкових інспекцій за місцем проживання декларації про свій майновий стан та доходи за минулий рік у порядку, встановленому законом» [11].

Безумовно, обов'язок з податкової звітності встановлюється законом не тільки для громадян, а й для всіх інших суб'єктів податкових зобов'язальних правовідносин – іноземців, осіб без громадянства, юридичних осіб. Крім цього законом передбачено подання платниками й інших документів податкової звітності крім декларацій, а також, у залежності від конкретного податку чи збору, різні податкові періоди (рік, півріччя, квартал). Разом із тим, хотілося би наголосити, що положення Конституції детально розкриваються в законах та підзаконних норма-

тивних актах, а тому не потребують значної деталізації на рівні Основного Закону. Закріплення ж обов'язку подавати податкову звітність в тексті Конституції України свідчить про особливе значення його для податкової системи та правової системи держави в цілому. З огляду на це вважаємо необхідним віднесення його до змісту зобов'язальних правовідносин.

Обов'язкам платника податків кореспондують відповідні повноваження контролюючих органів, що також є невід'ємною частиною змісту правовідношення податкового зобов'язання. Так, наприклад, з метою контролю своєчасності та повноти сплати податків органи податкової служби мають право здійснювати податкові перевірки, а у випадку неподання платником податкової звітності органи Державної податкової служби мають право звертатися до суду з позовом про припинення юридичної особи-платника. З огляду на це вважаємо доцільним розглядати повноваження контролюючих органів як елемент змісту правовідношення податкового зобов'язання.

## ЛІТЕРАТУРА

1. Винницький Д. В. Налоговое обязательство и система налогового обязательственного права / Винницький Д. В. // Законодательство. – 2003. – № 7.
2. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права: В 6 т. / Кучерявенко Н. П. – Харьков : Легас-Право, 2005– . – Т. 3. Учение о налоге. – 2005. – 600 с.
3. Налоговое право : учебник / под. ред. С. Г. Пепеляева. – М. : Юристъ, 2003. – 591 с.
4. Ногина О. А. Порядок исполнения налоговой обязанности / Ногина О. А. // Кустова М. В. Налоговое право России. Общая часть : учебник/ Кустова М. В., Ногина О. А., Шевелева Н. А. ; отв ред. Н. А. Шевелева. – М., 2001.
5. Полищук И. С. Правовая категория «налоговое обязательство»: возможность и необходимость использования в российском

праве Полищук И. С. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://naloglib.net/024/pravovaya-kategoriya-nalogovoe-obyazatelstvo-vozmozhnost-i-neobkhodimost-ispolzovaniya-v-rossiis?page=0,0>.

6. Храбров А. О. Правове регулювання виникнення, зміни і припинення податкового обов'язку: дис. ... кандидата юрид. наук / Храбров Андрій Олександрович. – Х., 2004. – 198 с.

7. Податковий кодекс України : постатейний коментар : у 2 ч. / В. В. Білоус, Л. К. Воронова, О. О. Головашевич та ін. ; за ред. М. П. Кучерявенка. – Х. : Право, 2011. –

Ч. 1. – 704 с.

8. Винницкий Д. В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики / Винницкий Д. В. – СПб. : Изд-во «Юридический центр Пресс», 2003. – 397 с.

9. Матузов Н. И., Малько А. В. Теория государства и права / Матузов Н. И., Малько А. В. – 2-е изд. – М. : Юристъ, 2005. – 256 с.

10. Порохов Е. В. Теория налоговых обязательств / Порохов Е. В. – Алматы : Жеті Жарғы, 2001. – 168 с.

11. Конституція України // ВВР України. – 1996. – № 30. – Ст. 141.

*Самсін І. Л. Податкове зобов'язання: вид і міра поведінки, правовідношення чи інститут права? / І. Л. Самсін // Форум права. – 2013. – № 2. – С. 492–496 [Електронний ресурс].*

Розглянуті питання, пов'язані з особливостями застосування поняття «податкове зобов'язання» у податковому праві. Досліджені співвідношення понять «податковий обов'язок» і «податкове зобов'язання». Наводиться власне бачення автора стосовно характеристики податкового зобов'язання в двох аспектах (як правовідношення та як правовий інститут, який ці відношення регулює). Зосереджується увага на аналізі податкового обов'язку в широкому розумінні.

\*\*\*

*Самсін І.Л. Налоговое обязательство: вид и мера поведения, правоотношение или институт права?*

Рассмотрены вопросы, связанные с особенностями применения понятия «налоговое обязательство» в налоговом праве. Исследовано соотношение понятий «налоговая обязанность» и «налоговое обязательство». Предлагается собственное видение автора касательно характеристики налогового обязательства в двух аспектах (как правоотношение и как правовой институт, эти отношения регулирует). Сосредоточено внимание на анализе налоговой обязанности в широком смысле.

\*\*\*

*Samsin I.L. Tax Liability: the Type and Extent of Behavior, Relationship or Institute of Law?*

The article is devoted to the issues related to the specific applications of the term «tax liability» in the tax law. The author examines the relationship between the concepts «fiscal responsibility» and «tax liability». We give the author's own vision regarding the characteristics of tax liability in two ways (as a relationship and as a legal institution that regulates these relations). Attention on the analysis of the tax charge in the broad sense Focused.