

УДК 347.73

**О.Б. КИЄНКО**, Національний університет  
Державної податкової служби України

## ЗОБОВ'ЯЗАНІ СУБ'ЄКТИ ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИН

*Ключові слова:* зобов'язані особи, платники податків, податкові правовідносини, правовий обов'язок, суб'єкти податкових правовідносин

Використання системи імперативних приписів є принциповою особливістю впорядкування податкових відносин між їх учасниками. Це відображається і на тих фундаментальних началах, які зв'язуються зі змістом поняття «правовий (юридичний) обов'язок». Наведене дозволяє побудувати логічну конструкцію, як змісту, так і співвідношення обов'язків з обліку, сплати та звітності в сфері податково-правового регулювання. В працях дореволюційних науковців досить змістовно розкриваються основні вихідні початку характеристики даної категорії. Так, Г.Ф. Шершеневич зазначав, що «правовий обов'язок – це, перш за все, свідомість зв'язаності своєї волі; людина змушена узгодити свою поведінку з пред'явленими до нього ззовні вимогами; пов'язаним слід визнати того, до кого звернена веління норм права» [1, с.120]. Ф. Регельсбер зводив юридичний обов'язок до поняття «належне», наголошуючи, що обов'язок – це «зв'язаність волі», і юридичному обов'язку відповідає суб'єктивне право [2, с.40].

Ближче до середини ХХ століття отримав розвиток новий етап у характеристиці даного явища. Важливо враховувати те, що даний період радянської науки об'єктивно залежав від домінуючих в той час тоталітарних підходів в оцінці, фактично, будь-якого правового явища. С.Н. Братусь, в той час, визначав юридичний обов'язок як міру поведінки, яка б означала «повинність, необхідність цієї поведінки з боку зобов'язаної особи» [3, с.154]. На думку Р.О. Халфіної, визначення юридичного обов'язку повинно відбуватися через обгрун-

тування суб'єктивного права. Вона говорить про те, що: «включення поняття інтересу уповноваженої суб'єкта у визначення обов'язку могло б служити підставою для суб'єктивної оцінки зобов'язаних інтересів уповноваженого, що не сприяє суворому визначенню зв'язку прав і обов'язків» [4, с.238]. Увагу дослідженню категорій «право», «обов'язок», «повноваження» приділяв у своїх роботах також С.Ф. Кечекьян. Він наголошував на тому, що «належна поведінка» означає поведінку, відповідну обов'язку; дане поняття характеризує виконання обов'язку, а не сам обов'язок. При цьому, правовий обов'язок характеризувався ним як обумовлена в нормах права вимога і забезпечена державним примусом необхідність певної поведінки. «...При невиконанні обов'язку «необхідність» зберігається, хоча належної поведінки немає» [5, с.134].

Таким чином, С.Ф. Кечекьян, не відкидаючи повністю поняття «належне», все ж вказує на «необхідність» як на головну, визначальну ознаку правового обов'язку. Н.І. Матузов та Б.М. Семенко підкреслювали те, що безмірних, невизначених обов'язків (поза меж та обсягу) не існує, а зміст юридичного обов'язку включає чотири елементи, що утворюють структуру обов'язку: необхідність вчинити певні дії; необхідність утриматися від вчинення певних дій; необхідність вимагати вчинення або невчинення певних дій з боку інших осіб; необхідність відповідати за невиконання запропонованих дій [6, с.35]. Податковий обов'язок як обов'язок сплачувати податки і збори, здійснювати податковий облік, складати і надавати податкову звітність як предмет наукових досліджень є відносно новим напрямком. У деяких випадках найбільш ефективну реалізацію державних функцій в цих умовах пов'язують з узгодженням громадсько-правових і приватноправових інтересів. Це обумовлюється тим, що до початку 90-х років ХХ століття податки, фактично, не розглядалися в якості основного джерела державних доходів. Це пов'язували з тим, що формування бюджету спиралося на пріоритет тільки державної власності, що і пояснювало відсут-

ність потреби у відповідних наукових дослідженнях [7, с.711–714]. Такий історичний екскурс до категорії «зобов'язаність» дозволяє більш обґрунтовано перейти до характеристики зобов'язаної сторони саме податкових правовідносин.

Зобов'язаною стороною в податкових правовідносинах, в першу чергу, є платники податків. Такі платники, як вже зазначалося, поділяються на певні групи, їх класифікація можлива за великою кількістю підстав. Але для усіх цих груп, є загальні, основоположні підходи, які дозволяють визначити, що у правовому статусі платників податків, істотно переважають обов'язки, перелік прав таких осіб значно менший. Порівнюючи різні періоди розвитку податкового права в Україні, можна відзначити, що об'єм прав платників податків трансформується з кожним роком, є характеристикою загальних векторів розвитку податкової сфери, її лібералізації. Так, відповідно до положень вже не чинного Закону України «Про систем оподаткування», в якому закріплювалися права зобов'язаних суб'єктів податкових правовідносин, велика кількість прав мала загальний характер, і їх використання можливе не тільки в податковій сфері. Погоджуючись з думкою М.В. Жернакова [8, с.75] навряд чи можна віднести саме до прав платника податків право на оскарження рішень податкових органів та дій їх посадових осіб. Право на оскарження рішень, дій, бездіяльності державних органів та дій їх посадових осіб набувається особою на підставі норм Конституції України, які є нормами прямої дії, застосовуються безпосередньо та до всіх правовідносин, які складаються на території України. Варто звернути увагу й на те, що чинний ПК України, серед багатьох інших прав, передбачених у ст.17, вказує і на право оскарження.

При розгляді питання про зобов'язаних суб'єктів податкових правовідносин, варто звернутися до слів Н.М. Коркунова, який зазначав: «Право неодмінно припускає відповідний обов'язок. Якщо немає відповідного обов'язку, буде простий дозвіл, а не правомо-

чність» [9, с.191]. Наведена думка дозволяє сформулювати правильне уявлення про те, що при наявності владної та зобов'язаної сторони в податкових правовідносинах, повинно кореспондуватися співвідношення їх прав та обов'язків. Саме поняття «зобов'язана сторона» вже наштовхує на питання про наявність у такої сторони певних прав. Як вже зазначалося, права платників податків, як зобов'язаної сторони податкових правовідносин, на сьогоднішній час, передбачені ст.17 ПК України. З огляду на це, не можна говорити, що платник податків перебуває в стані абсолютно безправної особи. Податкові органи, які є владною стороною у податкових правовідносинах, реалізують свою компетенцію виключно в межах повноважень передбачених законом та згідно принципу «дозволено тільки те, що прямо передбачено законом». Зобов'язана ж сторона податкових правовідносин діє згідно принципу «дозволено все, що прямо не заборонено законом». Наведене дозволяє говорити про більш широкі горизонти платника податків в процесі використання своїх прав їх захисту. Але все ж таки, місце платника податків обумовлене, в першу чергу, його орієнтованістю на виконання податкового обов'язку, на сплату податків та зборів, на поповнення бюджетів різних рівнів та фондів.

Наведе дає змогу перейти до вивчення змісту податкового обов'язку, який і надав платникам податків статусу зобов'язаної сторони податкових правовідносин. У деяких наукових працях, податковий обов'язок розглядається лише як обов'язок зі сплати податку. На нашу думку, сплата податку, безумовно, є першочерговим обов'язком платника податку. Але не варто звужувати розуміння податкового обов'язку лише до сплати податку. Аналіз самого поняття «податковий обов'язок» дозволяє дійти висновку, що в податковому праві таке поняття включає розгалужений перелік прав платника у сфері оподаткування [10, с.442–447; 11, с.272–275]. Такий перелік можна розпочати з обов'язку платника податків стати на облік в податкових органах, подавати відповідну податкову

звітність, сплачувати податки тощо. З огляду на викладене, найбільш обґрунтованою, на наш погляд є позиція М.П. Кучерявенка [10, с.442–447; 11, с.272–275; 12, с.244] з розглянутого питання. Так, він зазначає, що можна податковий обов'язок можна розглядати в широкому та вузькому розумінні. У вузькому розумінні податковий обов'язок може розглядатися лише як обов'язок щодо сплати податку. В широке розумінні податкового обов'язку М.П. Кучерявенко закладає сукупність обов'язків, які можна поділити на три групи:

- 1) обов'язки з податкового обліку;
- 2) обов'язки зі сплати податку;
- 3) обов'язки з податкової звітності.

Як і будь який інший обов'язок, податковий обов'язок потребує його виконання, дотримання пов'язаних з таким виконанням строків, термінів та передбачає абстрактний остаточний момент виконання. Виконання всіх необхідних дій з реалізації обов'язків, що складають зміст наведених трьох груп, податковий обов'язок можна вважати виконаним. На практиці, облік платників податків виступає як перша стадія при формуванні подальшого податкового обов'язку, коли виділяються коло зобов'язаних осіб. Наступний крок полягає у обліковому обов'язку платника податків, який охоплює певну сукупність дій пов'язаних з формуванням уявлення про об'єкт оподаткування. Далі відбувається безпосередньо сплата податку, яка полягає у діях платника податку по фактичному внесенню відповідних сум податку у відповідні бюджети, фонди [12, с.67]. Етапом, який є заключним у наведеному триумвіраті обов'язків платника податків є подання ним податкової звітності. Це здійснюється шляхом звіту перед податковими органами про сплату податку та подання відповідної, передбаченої чинним законодавством України, для відповідного платника, документації.

Наведена характеристика обов'язків платника податків, як вже зазначалося, дозволяє дійти висновку про те, що виконання платником податкового обов'язку передбачає здійснення ним усіх передбачених чинним подат-

ковим законодавством дій. Таке здійснення не завжди виконується платником особисто. В деяких випадках, за наявності певних підстав, платник податків не може самостійно вчинити дії пов'язані з виконанням податкового обов'язку (наприклад, через хворобу, вік, відсутність спеціальних знань). У таких випадках відбувається делегування частини повноважень платника податків щодо здійснення податкового обов'язку іншій особі. Таке делегування призводить до виникнення податкового представництва.

## ЛІТЕРАТУРА

1. Шершеневич Г. Ф. Общая теория права : Т. 1. Философия права. Часть теоретическая / Г. Ф. Шершеневич. – Рига : Давид Гликман, 1924. – 698 с.
2. Регельсбер Ф. Общее учение о праве / Ф. Регельсбер ; под ред. Ю. С. Гамбарова. – М. : Товарищество И. Д. Сытина, 1897.
3. Братусь С. Н. Субъекты гражданского права / С. Н. Братусь. – М. : Гос. изд-во юрид. лит. ; типография «Красный пролетарий», 1950. – 367 с.
4. Халфина Р. О. Общее учение о правоотношении / Р. О. Халфина. – М. : Юрид. лит., 1974. – 352с.
5. Кечекьян С. Ф. Правоотношения в социалистическом обществе / С. Ф. Кечекьян. – М. : Изд-во Акад. наук СССР, 1958. – 187с.
6. Матузов Н. И. Исследование проблемы юридических обязанностей граждан СССР / Н. И. Матузов, Б. М. Семенко // Советское государство и право. – 1980. – № 12. – С. 34–38.
7. Паркулаб В. Г. Категория «обязанности» как исходное начало в регулировании налоговых отношений / В. Г. Паркулаб // Форум права. – 2011. – № 2. – С. 711–714 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2011-2/11pvgno.pdf>.
8. Жернаков М. В. Правове регулювання представництва у сфері оподаткування : монографія / Жернаков М. В. – Х. : Право, 2006. – 144 с.

9. Коркунов Н. М. Лекции по общей теории права / Коркунов Н. М. – СПб., 1898. – 363 с.

10. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6 т. Т. 2: Введение в теорию налогового права / Кучерявенко Н. П. – Харьков : Легас, 2002. – 600 с.

11. Налоговое право России : учеб. для вузов / отв. ред. д. ю. н., проф. Ю. А. Крохина. – М. : НОРМА, 2003. – 656с.

12. Щербанюк О. В. Громадянин як суб'єкт податкових правовідносин / Щербанюк О. В. – Чернівці : Рута, 2000. – 288 с.

*Києнко О. Б. Зобов'язані суб'єкти податкових правовідносин / О. Б. Києнко // Форум права. – 2013. – № 3. – С. 280–283 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/FP\\_index.htm\\_2013\\_3\\_47.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/FP_index.htm_2013_3_47.pdf)*

Розглядаються особливості взаємовідносин між учасниками податкових відносин. Аналізуються різні підходи до розуміння поняття «правовий обов'язок». Зосереджена увага на дослідженні змісту податкового обов'язку, який надає платникам податків статус зобов'язаної сторони податкових правовідносин.

\*\*\*

*Києнко О.Б. Обязанные субъекты налоговых правоотношений*

Рассматриваются особенности взаимоотношений между участниками налоговых отношений. Анализируются различные подходы к пониманию понятия «правовая обязанность». Сосредоточено внимание на исследовании содержания налогового долга, который предоставляет налогоплательщикам статус обязанной стороны налоговых правоотношений.

\*\*\*

*Kiyenko O.B. The Obligated Subjects of Tax Legal Relations*

The peculiarities of the relationship between the participants of tax relations consider. Different approaches to the understanding of the concept of «legal obligation». Focuses attention on the study of the content of the tax debt, which provides the status of taxpayers obligated by tax relations.

Форум права