
АДМІНІСТРАТИВНЕ ПРАВО І ПРОЦЕС; ФІНАНСОВЕ ПРАВО; ІНФОРМАЦІЙНЕ ПРАВО

УДК 347.73

О. О. Коваль

кандидат юридичних наук

О. В. Покатаєва

доктор юридичних наук, професор
Класичний приватний університет

ДИСКУСІЙНІ ПИТАННЯ З ПРИВОДУ ЗАСТОСУВАННЯ ПОНЯТТЯ “ПОДАТКОВЕ ЗОБОВ’ЯЗАННЯ” В ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИНАХ

Узагальнено наукові погляди українських і зарубіжних науковців на правову природу податкового обов’язку. Виділено його особливості в контексті вітчизняного податкового законодавства. Досліджено сутність поняття “податкове зобов’язання” та доцільність його використання в податкових правовідносинах.

Ключові слова: податковий обов’язок, податкові правовідносини, платник податку, податкове зобов’язання, грошове зобов’язання, податковий борг.

Поняття податкового обов’язку є однією із центральних категорій податкового права. Водночас обов’язок зі сплати податків є першочерговим і безумовним, таким, що випливає з норми, закріпленої в ст. 67 Конституції України, де регламентовано, що кожен зобов’язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом (тобто без урахування резидентського статусу платника податку та незалежно від факту здійснення ним діяльності) [3].

Дослідженню питання правової природи податкового обов’язку, моменту його виникнення та припинення присвятили свої праці вітчизняні науковці, серед яких: Л. Воронова, Н. Воротіна, Л. Касьяненко, І. Криницький, М. Кучерявенко, О. Орлюк, Н. Пришва, Л. Савченко, В. Федоров та ін. Істотне значення для нашого дослідження мали праці й зарубіжних учених у галузі фінансового права: В. Белих, А. Бризгаліна, Д. Вінницького, В. Гуреева, О. Горбунової, М. Карасьової, О. Козиріна, Ю. Крохіної, М. Мілякова, С. Пепеляєва, Г. Петрової, М. Піскотіна, Н. Хімичевої, Д. Черника, Д. Щокіна.

Проте на сьогодні постає питання щодо доцільності використання поняття “податкове зобов’язання” в науці податкового права. Аналіз змісту статей Податкового кодексу України доводить існування та використання у практичній діяльності понять “податковий обов’язок” і “податкове зобов’язання”, проте коректність вживання останнього викликає велику кількість дис-

кусій як у наукових колах, так і в правозастосовній діяльності органів Державної фіскальної служби щодо адміністрування податків та зборів, що зумовлює актуальність обраної теми для написання наукової статті.

Мета статті – дослідити правову природу податкового обов’язку; виділити його особливості в контексті вітчизняного податкового законодавства; розкрити сутність поняття “податкове зобов’язання” та встановити коректність і доцільність його використання в податкових правовідносинах.

Податковим обов’язком визнано обов’язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені Податковим кодексом України та законами з питань митної справи (п. 36.1 ст. 36 ПК України [8]).

Тобто податковий обов’язок у широкому розумінні включає не тільки обов’язок платника податку сплатити встановлені податковим законодавством податки, збори та інші обов’язкові платежі до бюджетів усіх рівнів або до державних цільових фондів у встановленні строки та повному обсязі, а й обов’язок: ведення податкового обліку, складання та своєчасного подання податкової звітності інших документів до контролюючих органів. Податковий обов’язок виникає за кожним окремим податком, збором та обов’язковим платежем.

Проте, якщо говорити про виконання податкового обов’язку у вигляді сплати податку чи збору, то законодавець використовує термін “податкове зобов’язання” –

сума коштів, яку платник податків, у тому числі податковий агент, повинен сплатити до відповідного бюджету як податок або збір на підставі, в порядку та строки, визначені податковим законодавством (пп. 14.1.156 п. 14.1 ст. 14 ПК України [8]). Аналізуючи зміст цього підпункту, можна дійти висновку, що "податкове зобов'язання" має більш вузьке значення, ніж податковий обов'язок, оскільки він не передбачає обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та своєчасно подати звітність до контролюючих органів.

Якщо взагалі вдатися до аналізу змісту терміна "податкове зобов'язання", то можна зробити ряд висновків. Отже, відомий український учений М. Кучерявенко наголошує на тому, що в деяких законодавчих актах використано термін "податкове зобов'язання", під яким розуміють обов'язок зі сплати податку. На його думку, застосування терміна "зобов'язання" у відносинах, що регулюються імперативними нормами (до яких належать, перш за все, і податкові правовідносини) є не зовсім коректним [7]. Термін "зобов'язання", на його думку, більш доречно використовувати для врегулювання договірних відносин, де використовують диспозитивні методи правового регулювання, що побудовані на юридичній рівності, вільному волевиявленні, майновій самостійності їх учасників (п. 1 ст. 1 ЦК України [9]). Податкові відносини будуються на принципах влади й підпорядкування, регулюються шляхом владних розпоряджень з боку держави. Зобов'язання не може відображати природу комплексу обов'язків платника податків, що мають безумовний і першочерговий характер.

На думку М. Кучерявенко, більш точним було б використання терміна "податковий обов'язок" як категорії, що узагальнює всю систему обов'язків платника податків, пов'язаних зі сплатою податків і зборів [7], із чим ми теж цілком погоджуємось.

До того ж вчинення платниками податків або їх посадовими особами порушень законів з питань оподаткування тягне за собою відповідальність: фінансову, адміністративну, кримінальну (п. 109.2 ст. 109 та п. 111.1 ст. 111 ПК України [8]), що ще раз підтверджує відсутність вільного волевиявлення платника податків стосовно сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів.

Аналогічної думки й ряд російських учених. Так, Ю. Крохіна взагалі не виділяє таке поняття, як "податкове зобов'язання", лише податковий обов'язок у широкому розумінні, який включає комплекс заходів належної поведінки платника податків [5, с. 281], а саме: сплачувати законно встановлені податки; стати на облік у податкових органах, якщо такий обов'язок передбачений ПК Російської Федерації; вести у встановленому порядку облік власних доходів (витрат) та об'єктів оподаткування,

якщо такий обов'язок передбачений законодавством про податки і збори; подавати у встановленому порядку до податкового органу за місцем обліку податкової декларації (розрахунки), якщо такий обов'язок передбачений законодавством про податки і збори; подавати до податкового органу за місцем проживання індивідуального підприємця, нотаріуса, що займається приватною практикою, адвоката, який заснував адвокатський кабінет, за запитом податкового органу книгу обліку доходів і витрат та господарських операцій; подавати до податкового органу за місцем знаходження організації бухгалтерську звітність, документи, необхідні для обчислення й сплати податків; виконувати законні вимоги податкового органу про усунення виявлених порушень законодавства про податки і збори, а також не перешкоджати законній діяльності посадових осіб податкових органів при виконанні ними своїх службових обов'язків; протягом чотирьох років забезпечувати схоронність даних бухгалтерського та податкового обліку й інших документів, необхідних для обчислення та сплати податків, у тому числі документів, що підтверджують отримання доходів, здійснення видатків, а також сплату (утримання) податків, тощо (п. 1 ст. 23 ПК Російської Федерації [6]).

У вузькому розумінні, на думку Ю. Крохіної, податковий обов'язок становить частину податкових обов'язків платника податків і є реалізацією конституційно встановленої міри належної поведінки щодо сплати законно встановлених податків і зборів. До того ж одночасно виконання обов'язку зі сплати податків і зборів є складним юридичним фактом, оскільки передбачає цілу систему обов'язків платника податків: стати на облік у податковому органі, вести податковий облік, самостійно обчислити податкову базу, перерахувати податок до відповідного бюджету тощо [5, с. 281].

Невиконання фізичною особою чи організацією податкового обов'язку в добровільному порядку вже є підставою для направлення податковим органом платнику податків вимоги про сплату належного податку. Саме несвоєчасне виконання або невиконання в повному обсязі податкового обов'язку свідчить про появу в такого платника податку податкового боргу [5, с. 284].

Аналогічної думки й А. Дьомін, який також вважає, що використовувати поняття "податкове зобов'язання" для податкових правовідносин є некоректним, оскільки, на його думку, це поняття містить у собі яскраво виражену приватноправову природу та ґрунтується на вільно вираженому волевиявленні особи тим чи іншим чином (на свій розсуд) реалізовувати свою правосуб'єктність у межах диспозитивного правового регулювання. Зобов'язання є різновидом юридичного обов'язку, який добровільно приймає на себе особа, що бере

участь у правовідносинах диспозитивного, як правило, добровільного характеру [1].

Ми підтримуємо думку А. Дьоміна, оскільки, дійсно, поняття зобов'язання підстави його виникнення міститься у ст. 509 ЦК України [9], адже зобов'язанням є правовідносини, в яких одна сторона (боржник) зобов'язана вчинити на користь другої сторони (кредитора) певну дію (передати майно, виконати роботу, надати послугу, сплатити гроші тощо) або утриматися від певної дії, а кредитор має право вимагати від боржника виконання його обов'язку. П. 2 ст. 509 ЦК України конкретизує, що зобов'язання виникають за певних підстав, якими є: договори та інші правочини; створення літературних, художніх творів, винаходів та інших результатів інтелектуальної, творчої діяльності; завдання майнової (матеріальної) та моральної шкоди іншій особі тощо (п. 2 ст. 11 ЦК України [9]).

Отже, йдеться про приватноправові відносини, до яких податкові правовідносини не належать. Вони є публічними, тобто такими, що пов'язані та впливають з влади. Податкові правовідносини є формою реалізації імперативної фінансово-правової норми й реалізуються за принципом: команда (від держави) і виконання (яке здійснюють підлеглі суб'єкти фінансового права) [7]. Отже, однією із сторін фінансових правовідносин (зокрема податкових, які належать до таких) завжди є суб'єкт, що має право видавати владні розпорядження (державна чи уповноважений нею орган), а є інша сторона, яка має чітко їх виконувати.

Платник податків не має права за своїм розсудом розпоряджатися частиною майна, що у вигляді певної грошової суми підлягає внесенню до бюджету чи позабюджетного цільового фонду. У цьому обов'язку втілений публічний інтерес усіх членів суспільства, що визначає й законодавчу форму закріплення податку, обов'язок його сплати, примус при забезпеченні виконання цього обов'язку, однібічний характер податкових обов'язків [7].

Незважаючи на те, що в цивільно-правових відносинах є поняття обов'язку, його неможливо ототожнювати з поняттям податкового обов'язку, враховуючи імперативний характер податкових правовідносин. До того ж ч. 2 ст. 1 ЦК України це підтверджує, вказуючи на те, що до майнових відносин, заснованих на адміністративному або іншому владному підпорядкуванні однієї сторони другій стороні, а також до податкових, бюджетних відносин цивільне законодавство не застосовують [9].

Хоча податкові правовідносини теж є майновими. Як наголошує М. Кучерявенко, саме в податкових правовідносинах найбільш виразно, порівняно з усіма іншими формами фінансових правовідносин, простежуються державно-владна й майнова сторони. Проте він наполягає на тому, що

вони є не просто майновими, а владно-майновими [7].

Л. Капаєва також наголошує, що інститут податкового права регулює систему правовідносин, яка визначає предмет податкового права й характеризується рядом ознак, а саме: має державно-владний характер податкових правовідносин та їх матеріально-грошовий еквівалент. Матеріально-грошовий еквівалент полягає в тому, що будь-якій державі для виконання своїх функцій необхідні фонди грошових коштів. Одним із джерел цих фінансових ресурсів є кошти, які уряд збирає з фізичних та юридичних осіб [2].

Проте, як зазначалося вище, відмінність податкових правовідносин від інших майнових правовідносин, наприклад цивільних, полягає, насамперед, у нерівності становища їх учасників.

Що стосується понять "податковий обов'язок" – "податок зобов'язання", то деякі науковці взагалі не визнають існування першого поняття.

Так, М. Легкова, коли досліджує правовий механізм податку в розрізі його елементів, наголошує на тому, що податок має бути точно визначеним, тобто будь-який закон про податок має містити вичерпний перелік положень, що визначає, по-перше, зобов'язану особу, розмір зобов'язання та порядок його виконання; по-друге, межі вимог держави щодо майна платника. Тобто повинен бути присутнім весь набір універсальних елементів податку з погляду їх ролі для юридичної визначеності податкового зобов'язання [4]. Тобто обов'язок зі сплати податків М. Легкова визначає як податкове зобов'язання. Проте, вона пов'язує неможливість виконання податкового зобов'язання без наявності певного ряду елементів податку, із чим важко погодитись, адже серед елементів податку є такі, як: порядок обчислення податку; строк та порядок сплати податку; строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку (п. 7.1 ст. 7 ПК України [8]). Тобто йдеться не тільки про сплату податків, а й про обов'язок платника вести облік доходів і витрат, подавати до контролюючих органів звітність, а ці поняття вже не містяться в терміні "податкове зобов'язання".

Проте повернемося до дослідження поняття "податкове зобов'язання" у тому розумінні, що пропонує законодавець.

Відповідно до п. 57.1 ст. 57 ПК України, платник податків зобов'язаний самостійно сплатити суму податкового зобов'язання, зазначену в поданій ним податковій декларації, протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку, передбаченого ПК України для подання податкової декларації, крім окремо встановлених податковим законодавством випадків.

До того ж законодавець конкретизує, якщо грошове зобов'язання визначається контролюючим органом, то платник податків зобов'язаний сплатити нараховану суму грошового зобов'язання протягом 10 календарних днів, що настають за днем отримання податкового повідомлення-рішення (п. 57.3 ст. 57 ПК України [8]). Винятком є початок процедури оскарження рішення контролюючого органу.

Неоднозначний зміст має поняття "грошове зобов'язання": з одного боку, це поняття є ширшим, ніж "податкове зобов'язання" (яке є лише сумою коштів, що платник податків, чи податковий агент, повинен сплатити як податок або збір), оскільки включає в себе окрім поняття податкового зобов'язання, штрафні (фінансові) санкції, що справляються з платника податків у зв'язку з порушенням ним вимог податкового законодавства (пп. 14.1.39 п. 14.1 ст. 14 ПК України [8]), з іншого – є вузьким, свідченням чого є наявність сполучників та/або, тобто за певних умов у платника податку можуть бути лише штрафні (фінансові) санкції. Проте в такому разі, має йтися не тільки про грошове зобов'язання, а й податковий борг.

Аналіз змісту пп. 14.1.175 п. 14.1 ст. 14 ПК України вносить корективи, що податковим боргом може вважатися лише сума узгодженого грошового зобов'язання (з урахуванням штрафних санкцій за їх наявності), але не сплаченого платником податків у встановлений строк ПК України, а також пеня, нарахована на суму такого грошового зобов'язання.

Тобто для того, щоб сума грошового зобов'язання набула ознак податкового боргу, таке зобов'язання повинно бути, перш за все, узгодженим. Узгодженою вважають суму грошового зобов'язання, яку платник податків самостійно обчислив та зазначив у податковій (митній) декларації або уточнюючому розрахунку, що подається контролюючому органу у встановлені законодавством строки (п. 54.1 ст. 54 ПК України [8]).

Проте, згідно з п. 56.2 ст. 56 ПК України, якщо платник податків вважає, що контролюючий орган неправильно визначив суму грошового зобов'язання або прийняв будь-яке інше рішення, що суперечить законодавству або виходить за межі повноважень контролюючого органу, встановлених ПК України, він має право звернутися до контролюючого органу вищого рівня із скаргою про перегляд цього рішення.

У п. 56.15 ст. 56 ПК України наголошено на тому, що скарга, подана до контролюючого органу вищого рівня у письмовій формі (та у разі потреби – з належним чином засвідченими копіями документів, розрахунками та доказами, які платник податків вважає за потрібне надати) протягом 10 календарних днів, що настають за днем отримання

повідомлення-рішення, зупиняє виконання платником податків грошових зобов'язань, визначених у податковому повідомленні-рішенні (рішенні), на строк від дня подання такої скарги до контролюючого органу до дня закінчення процедури адміністративного оскарження. До того ж протягом зазначеного строку податкові вимоги з податку, що оскаржується, не надсилаються, а сума грошового зобов'язання, що оскаржується, вважається неузгодженою.

Відповідно до п. 56.18 ст. 56 ПК України, платник податків має право оскаржити в суді податкове повідомлення-рішення або інше рішення контролюючого органу про нарахування грошового зобов'язання у будь-який момент після отримання такого рішення. І у такому випадку, тобто коли платник податків звертається до суду з позовом щодо визнання недійсним рішення контролюючого органу, грошове зобов'язання вважається неузгодженим до дня набрання судовим рішенням законної сили [8]. Але в цій ситуації можна зробити висновок, що платник податку може й зловживати своїм законним правом, наданим йому п. 17.1.7 п. 17.1 ст. 17 ПК України щодо можливості оскарження рішення, дій (бездіяльності) контролюючих органів або їх посадових осіб з метою відстрочення строку погашення податкового боргу.

Але постає питання: яке рішення може винести суд у такій ситуації. Якщо допустити, що суд, до якого було подано позов, візьме до уваги норму п. 56.18 ст. 56 ПК України, зміст якої говорить про ситуацію, коли податкове зобов'язання вважається неузгодженим, то він може відмовити в позові або зупинити провадження до ухвалення рішення щодо поданого платником податків позову. До того ж не існує норми, яка б визначала подальші наслідки для платника податків такого рішення. Тому вважаємо, що зміст цього пункту ПК України потребує уточнення.

Висновки. Встановлено, що податковий обов'язок впливає з конституційної норми: є першочерговим та безумовним. У широкому розумінні включає не тільки обов'язок платника податку сплатити встановлені податковим законодавством податки, збори та інші обов'язкові платежі до бюджетів усіх рівнів або до державних цільових фондів у встановленні строки та повному обсязі, а й обов'язок: ведення податкового обліку, складання та своєчасне подання податкової звітності інших документів до контролюючих органів.

Виявлено, що виконання податкового обов'язку у вигляді сплати податку чи збору як науковці, так і законодавець тісно пов'язують з терміном "податкове зобов'язання". Але доведено, що застосування терміна "зобов'язання" у відносинах, що регулюються імперативними нормами (до

яких належать, перш за все, і податкові правовідносини), є не зовсім коректним. Термін "зобов'язання" більш доцільно використовувати для врегулювання договірних відносин, де використовують диспозитивні методи правового регулювання, що побудовані на юридичній рівності, вільному волевиявленні, майновій самостійності їх учасників. Податкові відносини будуються на принципах влади й підпорядкування, регулюються шляхом владних розпоряджень з боку держави. Зобов'язання не може відображати природу комплексу обов'язків платника податків, що мають безумовний і першочерговий характер.

Список використаної літератури

1. Дёмин А. В. Налоговое право России : учеб. пособ. / А. В. Дёмин ; Федеральное агентство по образованию ; Краснояр. гос. ун-т ; Юрид. гос. ин-т. – Красноярск : РУМЦ ЮО, 2006. – 329 с.
2. Капаева Л. М. Финансовое право : навч. посіб. / Л. М. Капаева, М. С. Лях. – Київ : Центр навчальної літератури, 2004. – 248 с.
3. Конституція України : прийнята Верховною Радою України 28.06.1996 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30 (23 липня). – Ст. 141.
4. Легкова М. Ф. Податкове право : посібник / М. Ф. Легкова, В. Б. Марченко. – Київ : КНЕУ, 2004. – 225 с.
5. Налоговое право России : учебник для вузов / отв. ред. д. ю. н., проф. Ю. А. Крохина. – 2-е изд., перераб. – Москва : Норма, 2004. – 720 с.
6. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая): от 05.08.2000 р. № 117-ФЗ (с измен. и дополн.) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: www.consultant.ru.
7. Податкове право : навч. посіб. / Г. В. Бех, О. О. Дмитрик, Д. А. Кобильник та ін. ; за ред. проф. М. П. Кучерявенко. – Київ : Юрінком Інтер, 2003. – 400 с.
8. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
9. Цивільний кодекс України : Закон від 16.01.2003 р. № 435-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=435-15>.

Стаття надійшла до редакції 09.03.2015.

Коваль А. А., Покатаева О. В. Дискуссионные вопросы по поводу применения понятия "налоговое обязательство" в налоговых правоотношениях

Обобщены научные взгляды отечественных и зарубежных ученых относительно правовой природы налоговой обязанности. Выделены её особенности в контексте отечественного налогового законодательства. Исследованы сущность понятия "налоговое обязательство" и целесообразность его использования в налоговых правоотношениях.

Ключевые слова: налоговая обязанность, налоговые правоотношения, налогоплательщик, налоговое обязательство, денежное обязательство, налоговый долг.

Koval A., Pokataeva O. Discussion Questions about the Use of the Term "Tax Liability" in the Tax Legal

By summarizing scientific views of domestic and foreign scholars studied the legal nature of the tax obligation distinguished features in the context of its domestic tax laws. Established tax obligation from the constitutional provision, is a priority and unconditional. In a broad sense includes not only the obligation of the taxpayer to pay the tax laws establishing taxes, fees and other mandatory payments to budgets of all levels or state funds to establish the terms and full, but of Duty: tax accounting, timely preparation and tax filing other documents to regulatory authorities.

Found that the implementation of the tax obligation in the form of tax or fee, as the scientific community and legislators are closely associated with the term "tax liability". However, it is proved that the use of the term "obligation" in relations governed by mandatory rules (which include, above all, legal and tax) – is not quite correct. The term "obligation" to more appropriate use for the settlement of contractual relationships, which use discretionary regulation methods that are based on legal equality, free will, property independence of their participants. Tax relations are based on the principles of power and subordination are regulated by government regulations by the state. Determined that liability can not reflect the complex nature of the obligations of the taxpayer, with absolute and urgent character.

Key words: tax obligation, legal tax, the taxpayer, tax liability, bond, tax debt.