

# Зміна податкового зобов'язання: підстави та наслідки за Податковим кодексом України



**І. Л. Самсін,**  
голова Вищої кваліфікаційної  
комісії суддів України, суддя  
Верховного Суду України,  
кандидат юридичних наук,  
заслужений юрист України

В будь-якій сучасній державі складно знайти більш значущу сферу відносин, ніж ті, які пов'язані з податками. Оскільки податкові надходження являють собою основне джерело доходів бюджетів і в Україні, побудова та ефективне функціонування податкової системи є пріоритетним завданням влади. Виконати це завдання неможливо без удосконалення законодавчої бази у сфері оподаткування, знаходження ефективних рішень, що найкраще відповідали б сучасним реаліям та базувалися на ретельному науковому розробленні вихідних податково-правових категорій. Одним із таких категорій є податкове зобов'язання, зокрема непростим питанням видається визначення його правової природи та характеристик. Цій проблемі останнім часом приділялася значна увага у працях як українських, так і зарубіжних спеціалістів [1; 2; 6; 9; 14].

Правовідношення зобов'язання, як і будь-яке інше правовідношення, передбачає певну динаміку. Серед науковців у сфері цивільного права існує низка теорій розвитку зобов'язальних правовідносин. М. І. Брагінський стверджує: «В динаміку договірної правовідношення включаються як виконання, так і зміна та розірвання такого правовідношення» [5, 417]. Є. О. Богатих, натомість, зазначає, що нормальний перебіг зобов'язального правовідношення проходить стадії виникнення, виконання і припинення [4, 192]. Тут слід, очевидно, зробити одне зауваження. На нашу думку, одночасне включення стадій виконання й припинення до динаміки певного правовідношення, а тим більше – виконання, зміни й розірвання – непослідовне. Ми пропонуємо виділяти в динаміці податкового правовідношення етапи виникнення, зміни та припинення.

З таких саме позицій виходить український законодавець. Динаміка податкового зобов'язання розкривається в ст. 37 Податкового кодексу України [12, 556]:

«37.1. Підстави для виникнення, зміни і припинення податкового обов'язку, порядок і умови його виконання встановлюються цим Кодексом або законами з питань митної справи.

37.2. Податковий обов'язок виникає у платника податку з моменту настання обставин, з якими цей Кодекс та закони з питань митної справи пов'язує сплату ним податку.

37.3. Підставами для припинення податкового обов'язку, крім його виконання, є:

<...>

37.3.4. скасування податкового обов'язку у передбачений законодавством спосіб».

Заслугує на увагу той факт, що в ст. 37 Податкового кодексу України достатньо уваги приділено питанню виникнення та припинення податкового зобов'язання (податкового обов'язку – в термінології

В статті аналізується правова природа зміни податкового зобов'язання. Розглядається відмінність між поняттями зміни податкового зобов'язання та виникнення нового зобов'язання. Обґрунтовано, що залік надмірно сплачених сум податку не є податковим зобов'язанням, а виступає альтернативним способом виконання обов'язку зі сплати податку. Зроблено висновок, що неоднозначність правової природи зміни податкового зобов'язання зумовлена спрямованістю податково-правового регулювання, метою якого є не зміна, а своєчасне й у повному обсязі виконання платниками податкового зобов'язання.

**Ключові слова:** податкове зобов'язання, податковий обов'язок, зміна податкового зобов'язання, залік надмірно сплачених сум податку, виконання податкового зобов'язання

ст. 37), а стосовно зміни податкового зобов'язання міститься лише посилання на Кодекс та закони з питань митної справи як джерело, в якому можуть установлюватися підстави такої зміни. Водночас ні в тексті ст. 37 Податкового кодексу України, ні в інших положеннях цього нормативного акта, так само як і в законах із питань митної справи, переліку підстав зміни податкового зобов'язання (або податкового обов'язку) не встановлено.

З огляду на це вважаємо за доцільне звернутися до наукових праць з метою з'ясування природи та підстав зміни правовідносин, у тому числі податкових. Слід зазначити, втім, що значущих наукових досліджень, присвячених зміні податкового правовідношення, ні у вітчизняній науковій літературі, ані в літературі найближчого зарубіжжя немає. Відповідно, ми намагатимемося самостійно з'ясувати природу цього явища та дослідити його законодавче регулювання. Перше, з чого слід, на наш погляд, починати, – визначення того, що саме ми розумітимемо під податковим зобов'язанням, адже власне від цього залежать перш за все підстави та особливості його зміни. В цьому аспекті не слід оминати увагою питання співвідношення понять податкового зобов'язання та податкового обов'язку.

Податковий кодекс України в цілому побудовано на використанні концепції податкового обов'язку. Зокрема, ст. 36 Кодексу має назву «Податковий обов'язок» і встановлює: «Податковим обов'язком визнається обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені цим Кодексом, законами з питань митної справи» [12, 556]. Далі, як ми вже зазначили, у такому ж сенсі використовується поняття податкового обов'язку в ст. 37 Податкового кодексу.

Разом з тим глава 4 Податкового кодексу має назву «Визначення суми податкових та/або грошових зобов'язань платника податків, порядок їх сплати та оскарження рішень контролюючих органів» [12, 556]. В ній досить активно використовується поняття податкового зобов'язання та грошового зобов'язання для позначення сум, які підлягають сплаті платником податку. Як бачимо, фактично в Податковому кодексі України дублюється розуміння співвідношення понять податкового обов'язку та податкового зобов'язання Закону України «Про податок на додану вартість», в якому сплата податкового зобов'язання була однією з необхідних дій для виконання податкового обов'язку платника, який має більше широке, комплексне значення.

На нашу думку, саме категорія податкового зобов'язання цілком відповідає природі відносин між платником та державою в особі уповноважених органів. При цьому ми пропонуємо розглядати податкове зобов'язання (за аналогією із зобов'язальними правовідносинами в цивільному праві [15, 170–171; 16, 252–253]) як такі податкові правовідносини, в яких одна особа (зобов'язана особа, платник) зобов'язана вчинити на користь іншої особи (уповноваженої особи – держави в особі податкового органу) певну дію або утриматись від виконання певної дії, а уповноважена особа має право вимагати від зобов'язаної особи виконання її обов'язку. Однак навряд чи доцільно розглядати інститут зобов'язання як однозначно цивільно-правовий. Не слід погоджуватися з тим, що термін «зобов'язання» характерний лише для диспозитивного регулювання, коли мова йде про певну рівність сторін, зустрічні права й обов'язки [11, 399]. На наш погляд, зобов'язальні відносини в режимі податково-правового регулювання не тільки можливі, а й вирізняються значною своєрідністю. Зокрема, при розгляді питань, пов'язаних із правовідносинами податкового зобов'язання, слід враховувати два важливі моменти.

Перш за все це зобов'язання, яке базується на імперативному приписі щодо поведінки платників податків. Кожен, хто відповідно до вимог закону зобов'язаний до вчинення певних дій стосовно сплати податків, податкового обліку та податкової звітності, має їх вчинити на підставі владного веління держави. Крім цього, треба мати на увазі, що мета існування податкової системи держави полягає не тільки в зборі певної суми грошей за рахунок податкових надходжень. Податкове право нерозривно пов'язане з інститутом державних видатків, який регулює відносини використання коштів бюджетів для забезпечення функціонування держави, здійснення державних функцій, в тому числі таких, як підтримання належного рівня освіти, охорони здоров'я.

Ми вважаємо, слід відійти від поширеного на сьогодні сприйняття податкового зобов'язання лише як суми податку. На наш погляд, саме податкове зобов'язання має розглядатися як комплексна категорія, як правовідношення, яке, з одного боку, впливає з однозначного імперативного веління держави, а з іншого – передбачає певну взаємність прав і обов'язків держави і платника податків, коли виконання зобов'язання з боку платника покладає на державу обов'язок використати зібрані кошти за призначенням.

Визначення правової природи податкового зобов'язання, як убачається, має вирішальне зна-

чення для правильного розуміння проблем, пов'язаних з динамікою податкового зобов'язання. Зокрема, М. П. Кучерявенко розмежує зміну податкового обов'язку та податкового правовідношення: «Слід звернути увагу на важливість розмежування припинення податкового обов'язку та припинення податкових правовідносин. Виконання податкового обов'язку не припиняє податкове правовідношення, яке, будучи складно організованим, може бути продовжено виконанням платником податку обов'язків з податкового декларування або реалізації контрольних повноважень податкових органів. Правда, необхідно мати на увазі, що в даному випадку податковий обов'язок розглядається у вузькому сенсі, як обов'язок зі сплати податку» [8, 175–178; 11, 426]. Розглядаючи податковий обов'язок як комплекс обов'язків зі сплати податку, податкового обліку та податкової звітності, науковець робить, на нашу думку, правильний акцент на розмежуванні припинення податкового правовідношення та конкретного податкового обов'язку як виду і міри необхідної поведінки у межах податково-правового регулювання.

Так само й при аналізі питань, пов'язаних зі зміною податкового зобов'язання, необхідно чітко усвідомлювати, що конкретно розуміється під податковим зобов'язанням, а відтак – яку правову природу матимуть його зміни. Оскільки ми виходимо з того, що податкове зобов'язання являє собою певний вид податкових правовідносин, ми вважаємо, що загальнотеоретичні підходи до зміни правовідносин можуть бути застосовані і при аналізі змін податкового зобов'язання. Тим часом, оскільки мова йде про зміну саме податково-зобов'язальних правовідносин, слід враховувати й відповідну специфіку податково-правового регулювання.

Зокрема, підстави виникнення, зміни та припинення податкового зобов'язання, так само як і обов'язків платника податків як об'єкта контролю, повинні бути встановлені тільки податковими законами [11, 422]. Ця вимога міститься в ст. 37 Податкового кодексу України, яка, в свою чергу, є деталізацією норми ст. 92 Конституції України, згідно з якою виключно законами України встановлюються система оподаткування, податки і збори. У податкових правовідносинах діє принцип дозволеної поведінки, іншими словами, принцип, що охоплює сукупність дій, прямо передбачених законодавчими актами про оподаткування. Водночас таке положення закріплює і певні гарантії, встановлюючи межі для контролюючих органів.

Однак, оскільки закони з питань оподаткування не встановлюють ані визначення поняття зміни податкового зобов'язання (обов'язку, правовідношення), ані конкретні підстави, які вказують на те, як змінюється правовідношення податкового зобов'язання, постає питання: а що ж таке зміна податкового зобов'язання взагалі? Чи буде зміною податкового зобов'язання, наприклад, застосування примусових механізмів у податковому регулюванні?

Слід погодитися, що виконання обов'язку зі сплати є першочерговим по відношенню до інших обов'язків платника, і воно в певній мірі визначає зміст усіх інших обов'язків [11, 422]. Проте можливі випадки, коли платник не може виконати податковий обов'язок у загальному порядку. У даній ситуації законодавством передбачені певні додаткові гарантії виконання податкових обов'язків платника, які полягають у способах забезпечення його виконання. Якщо платник податку не виконав вчасно та в повній мірі свій податковий обов'язок, до нього застосовуються санкції, передбачені законодавством за той чи інший вид порушення податкового законодавства, а у випадку несплати санкцій можливе стягнення їх, так само як і сум недоплачених податків, у примусовому порядку. Чи можна в даному випадку говорити про зміну правовідношення податкового зобов'язання, чи мова йде скоріше про виникнення нового, охоронного правовідношення?

На наш погляд, різниця між зміною податкового зобов'язання та виникненням нового податкового зобов'язання полягає в тому, які його елементи змінюються і яким чином. У податковому зобов'язанні, як і в інших правовідносинах, можна виділити такі елементи: суб'єкти (контролюючі органи та платник), зміст (обов'язки платника зі сплати податку, відповідні права контролюючого органу) та об'єкт (сума податку, що підлягає сплаті). Виходячи з цього, зміну зобов'язання можна описати як трансформацію, заміну лише певних елементів правовідношення при збереженні інших.

Зокрема, при несвоєчасному виконанні обов'язку зі сплати податку вбачається, що змінюється лише об'єкт, тобто сума, яка підлягає сплаті. У випадку несвоєчасного виконання обов'язку зі сплати податку платник зобов'язаний сплатити не тільки суму податку, а й іншу суму, яка відповідає санкції за порушення норм податкового законодавства. Водночас, якщо замислитися глибше, фактично мова йде не тільки про різні правовідносини, а взагалі про різні режими регулювання. В першому випадку – це регулятивні

правовідносини, а у випадку застосування санкцій – охоронні. Крім цього, при аналізі суб'єктного складу регулятивних правовідносин якщо й можна говорити про участь податкових органів, то в дуже незначній мірі. Скоріше тут може йти мова про відношення платника й держави: зміст правовідносин, тобто обов'язок зі сплати певної грошової суми, встановлюється державою в законодавстві, платник сплачує податок самостійно, а гроші надходять на відповідні рахунки Державного казначейства і звітди розподіляються. Лише після цього платник заповнює та здає податкову декларацію до контролюючого органу, який грає у цих відносинах досить пасивну роль. Активну роль він уже починає грати у відносинах податкового контролю, і якщо буде виявлено порушення податкового законодавства, саме за його ініціативою у платника податку виникають відповідні обов'язки.

Виходячи з цього, навряд чи можна розглядати відносини, які виникають у результаті порушення податкового законодавства, як «змінені» відносини податкового зобов'язання. Крім цього, якщо між платником та податковим органом виникає спір у результаті застосування санкцій, з'являється третій, якісно новий вид правовідносин, в яких змінюється, в тому числі, й суб'єктний склад – до складу суб'єктів включаються органи суду.

Інший приклад зміни суб'єктного складу відносин податкового зобов'язання – податкове представництво – теж навряд чи можна вважати зміною податкового зобов'язання. З одного боку, виконання обов'язків агентом, представником чи іншою особою зберігає незмінними всі інші елементи правовідносин зобов'язання, так само як і не змінює характеру правовідносин. З іншого боку, податкове представництво скоріше являє собою поєднання одночасно двох видів правовідносин, що тривають паралельно [7, 76]. Дійсно, наявність податкового представника не позбав-

ляє платника обов'язків зі сплати податку, як і не припиняє їх участі в правовідносинах зобов'язання.

Навряд чи можна назвати зміною податкового зобов'язання й залік надмірно сплачених сум податку. Тут, скоріше, мова може йти про альтернативний спосіб виконання обов'язку зі сплати податку. В даному випадку замість внесення сум податку платником податку через касу здійснюється залік уже сплаченої суми. Об'єкт правовідносин податкового зобов'язання при цьому не змінюється.

Зміна податкового зобов'язання, можливо, полягає не в заміні одного з елементів податкових правовідносин, а в зміні другорядних ознак, таких як строк виконання податкових обов'язків платника. Зокрема, приклад зміни можна знайти в податковому законодавстві Російської Федерації. Частина 3 ст. 51 Податкового кодексу РФ передбачає призупинення виконання податкового обов'язку. Водночас це призупинення передбачено щодо фізичних осіб, визнаних безвісно відсутніми або недієздатними [8, 177–178], таким чином пов'язане зі зміною ознак платника податку – суб'єкта податково-зобов'язальних правовідносин. Крім того, в основі рішення про призупинення, яке приймається податковим органом, лежить неможливість виконання податкового обов'язку внаслідок відсутності грошових коштів безвісно відсутніх або недієздатних осіб [11, 421].

Таким чином, не можна зробити однозначний **висновок** про природу та механізм правового регулювання відносин податкового зобов'язання. Цілком логічним у зв'язку з цим виглядає й відсутність законодавчого закріплення цього механізму. Можливо, причина цього полягає в спрямованості податково-правового регулювання, метою якого є не зміна, а своєчасне й у повному обсязі виконання платниками податкового зобов'язання.

#### ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. *Raskolnikov Alex.* Revealing Choices : Using Taxpayer Choice to Target Tax Enforcement [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1267622#%23](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1267622#%23)
2. *Franzoni Luigi A.* Tax Evasion and Tax Compliance (University of Bologna, 1998) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=137430](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=137430)
3. *Алексеев С. С.* Проблемы теории права : курс лекций : в 2 т. – Т. 1 / С. С. Алексеев. – Свердловск, 1972. – 396 с.
4. *Богатых Е. А.* Гражданское и торговое право / Е. А. Богатых. – М. : ИНФРА-М, 1996. – 192 с.
5. *Брагинский М. И.* Договорное право. Общие положения / М. И. Брагинский, В. В. Витрянский. – М., 1997. – 681 с.
6. *Винницкий Д. В.* Российское налоговое право: Проблемы теории и практики / Д. В. Винницкий. – СПб. : Юрид. центр пресс, 2003. – 396 с.
7. *Жернаков М. В.* Правове регулювання представництва у сфері оподаткування : монографія / М. В. Жернаков. – Х. : Право, 2006. – 144 с.
8. *Кустова М. В., Ногина О. А., Шевелева Н. А.* Налоговое право России. Общая часть : учеб. / отв. ред. Н. А. Шевелева. – М. : Юрист, 2001.
9. *Кучерявенко М. П.* Податкові процедури: правова

- природа і класифікація : монографія / М. П. Кучерявенко. – К. : Алерта ; КНТ ; ЦУЛ, 2009. – 460 с.
10. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6 т. / Н. П. Кучерявенко. – Харьков : Легас, 2004. – Т. 2. Введение в теорию налогового права. – 600 с.
  11. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6 т. / Н. П. Кучерявенко. – Харьков : Легас, 2004. – Т. 3. Учение о налоге. – 600 с.
  12. Податковий кодекс України // Відомості Верховної Ради України. – 2011 р. – № 13, № 13-14, № 15-16, № 17. – Ст. 112.
  13. Податковий кодекс України : постатейний коментар : у 2 ч. / В. В. Білоус, Л. К. Воронова, О. О. Голова-шевич та ін. ; за ред. М. П. Кучерявенка. – Харків : Право, 2011. – Ч. 1. – 704 с.
  14. Порохов Е. В. Теория и практика налогового права Республики Казахстан: основные проблемы / Е. В. Порохов. – Алматы : ТОО «Налоговый эксперт», 2009. – 456 с.
  15. Словник законодавчих і нормативних термінів: Термін : словник / укладачі докт. юрид. наук, проф. М. І. Іншин, канд. юрид. наук І. М. Шопіна, Г. О. Якимов. – К. : Алерта ; КНТ ; ЦУЛ, 2008. – 487 с.
  16. Юридичний словник-довідник / за ред. Ю. С. Шемшученка. – К. : Феміна, 1996. – 696 с.

**Самсин И. Л. Изменение налогового обязательства: основания и последствия в соответствии с Налоговым кодексом Украины**

В статье анализируется правовая природа изменения налогового обязательства. Рассматривается отличие между понятиями изменения налогового обязательства и возникновения нового обязательства. Обосновано, что зачет переплаченных сумм налога не является налоговым обязательством, а выступает альтернативным способом выполнения обязательства по оплате налога. Автор приходит к заключению, что неоднозначность правовой природы изменения налогового обязательства обусловлена направленностью налогового правового регулирования, целью которого является не изменение, а своевременное и полное выполнение плательщиком налогового обязательства.

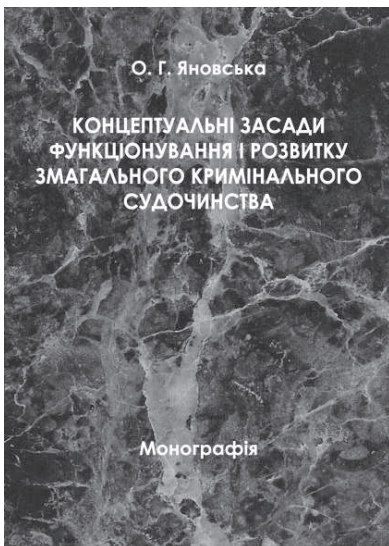
**Ключевые слова:** налоговое обязательство, налоговая обязанность, зачет переплаченных сумм налога, выполнение налогового обязательства

**Samsin Igor. Change of tax obligation: backgrounds and consequences according to the Tax code of Ukraine**

The article contains analyses of legal nature of change of tax obligation. It is shown how change of tax obligation differs from appearance of the new one. The author offers grounds for the statement that reconvention of paid sums, which expire the total sum of tax duty, can't be deemed as change of tax obligation and should be observed as an alternative way of performance. It is made a conclusion that ambiguousness of legal nature of change of tax obligation is determined by orientability of tax legislature towards timely fulfillment of tax obligation but not the change of it.

**Key words:** tax obligation, tax duty, change of tax obligation, reconvention of paid sums, which expire the total sum of tax duty, fulfillment of tax obligation

НОВИНКА



**Яновська О. Г. КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ ФУНКЦІОНУВАННЯ І РОЗВИТКУ ЗМАГАЛЬНОГО КРИМІНАЛЬНОГО СУДОЧИНСТВА :** монографія / О. Г. Яновська. – К. : Прецедент, 2011. – 303 с. – Бібліогр. : с. 258-303.. – Ціна 60 грн.

У монографії досліджено концептуальні засади виникнення та розвитку змагального кримінального судочинства, в тому числі розкрита правова природа змагальних засад кримінального процесу та правові умови їх реалізації, запропонований системний підхід до вдосконалення змагального кримінального судочинства в Україні у світлі євроінтеграційних процесів. Проаналізовано правову природу та моральні засади суду присяжних як організаційної форми змагального кримінального судочинства, визначено соціально-політичні, організаційно-економічні та процесуальні умови ефективного функціонування суду присяжних в Україні. Сформульовано положення про визначення ефективності діяльності прокурора та адвоката як чинника реалізації засад змагальності в кримінальному судочинстві. Запропонована концепція акмеологічного впливу як передумови ефективної діяльності прокурора та адвоката в змагальному кримінальному судочинстві України.

Для науковців та практикуючих юристів, викладачів та студентів вищих юридичних навчальних закладів.