

# ФІНАНСОВЕ ПРАВО



## **Ігор Самсін,**

кандидат юридичних наук,  
заслужений юрист України,  
суддя Верховного Суду України,  
голова Вищої кваліфікаційної комісії  
суддів України

УДК 347.73

## ***Підстави припинення податкового зобов'язання***

Категорія податкового зобов'язання є однією з центральних у податковому праві. На сьогодні йому приділяється значна увага у працях фахівців із податкового права в Україні, так само як і за кордоном [3, 6, 8]. При цьому слід зазначити, що не всі науковці одноставно погоджуються з використанням саме цього терміну. Тоді як одні автори відстоюють позицію використання конструкції податкового зобов'язання, інші досить переконливо обґрунтовують застосування терміна «податковий обов'язок».

Не дає однозначної відповіді на це питання й чинне законодавство з питань оподаткування. Можна сказати, що логіку Податкового кодексу України в цілому побудовано на використанні концепції податкового обов'язку. Водночас гл. 4 Податкового кодексу має назву «визначення суми податкових та/або грошових зобов'язань платника податків, порядок їх сплати та оскарження рішень контролюючих

органів» [7, с. 556, ст. 112]. У ній поняття податкового зобов'язання використовується досить активно поруч із поняттям грошового зобов'язання для позначення сум, які підлягають сплаті платником податку. Фактично в Податковому кодексі України розуміння співвідношення понять податкового обов'язку та податкового зобов'язання повторює закладену ще Законом України «Про податок на додану вартість» ідею. Отже, за законодавчою логікою сплата податкового зобов'язання є однією з необхідних дій для виконання податкового обов'язку платника.

Ми не погоджуємося з такою позицією. На нашу думку, саме категорія податкового зобов'язання має комплексний характер та цілком відповідає природі відносин між платником і державою в особі уповноважених органів. Не є обґрунтуванням неможливості використання цієї категорії в публічних галузях і певна її «похід-

ність» від категорії цивільного зобов'язання. Саме за рахунок проведення певної паралелі податкового зобов'язання й цивільно-правового зобов'язання, на нашу думку, реалізується механізм зустрічних прав та обов'язків держави і платника податків.

Слід мати на увазі, що завдання податкової системи держави полягає не тільки у збиранні 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, підтримання належного рівня освіти, охорони здоров'я та здійснення інших державних функцій. На нашу думку, саме податкове зобов'язання має розглядатись як правовідносини, які, з одного боку, впливають із однозначного імперативного веління держави, а з іншого – передбачають певну взаємність прав та обов'язків держави і платника податків, коли виконання зобов'язання з боку платника покладає на державу обов'язок використати зібрані кошти за призначенням.

Безумовно, складно прослідкувати рух коштів від конкретного платежу через низку рахунків перш, ніж їх буде витрачено, особливо враховуючи розмір деяких із них. Але в цьому випадку мова йде не про відслідковування конкретних платежів, а про кореляцію імперативних велінь держави до платників відносно сплати податків та її обов'язків із раціонального та ефективного використання зібраних коштів. На нашу думку, цьому цілком сприятиме впровадження концепції податкового зобов'язання. При цьому ми вважаємо за можливе й подальше використання поняття обов'язку в податковому праві. Зокрема, доцільно використовувати його для позначення конкретних обов'язків у податковому регулюванні – таких як обов'язок зі сплати податку чи обов'язок інформувати податковий орган про зміну юридичної адреси.

Податкове зобов'язання, як будь-які інші правовідносини, передбачає певну динаміку. Звичайно в динаміці правовідносин вирізняють етапи виникнення, зміни та припинення. Так, О. О. Красавчиков зазначав: «Динаміці правовідносин (взагалі) притаманні виникнення і припинення правовідносин, у межах проміжного моменту якого є можливими зміни правовідносин по лінії його змісту чи (та) його суб'єктного складу» [5, с. 89]. О. С. Іоффе, своєю чергою, писав, що «виникнення і припинення правових відносин відображають початкову й підсумкову стадії їхнього руху, в межах яких можуть відбуватися повні або часткові зміни правових відносин» [4, с. 622].

Таким, що містить найбільше дискусійних питань, убачається етап припинення податкового зобов'язання. На ньому ми й зосередимо аналіз. Якщо виникнення інших правовідносин, зокрема й цивільно-правового зобов'язання, являє досить широке поле для дослідження, на етапі виникнення податкового зобов'язання напевно чи можна знайти багато проблем. Воно зазвичай виникає внаслідок існування імперативних велінь держави, закріплених у законодавстві. Оскільки останні виражено максимально чітко з огляду на податково-правову специфіку, особливих питань відносно їх розуміння не виникає. Зміна відносин податкового зобов'язання, своєю чергою, може й не відбутися. Натомість, на етапі їх припинення існує декілька аспектів, на які слід звернути окрему увагу.

Перше, на чому хотілося б зосередитися, – це недостатньо точне законодавче визначення моменту припинення податкового зобов'язання. Так, ст. 37 Податкового кодексу України «Виникнення, зміна і припинення податкового обов'язку» регулює в загальних рисах це питання. Ми не будемо зайвий раз зупинятися на проблемі співвідношення понять податкового обов'язку та податкового зобов'язання.

Втім, хотілося б зазначити, що, встановлюючи таку назву статті, законодавець фактично описує динаміку правовідносин. Обов'язок, натомість, не є правовідносинами. Відповідно, її регулювати виникнення, зміну і припинення його вбачається некоректним. На наш погляд, логічніше говорити про набір конкретних податкових прав і обов'язків, які складають зміст відносин податкового зобов'язання на відповідному етапі.

Тим не менш, аналізуючи норми чинного законодавства, ми будемо використовувати терміни в тому значенні, в якому їх закріплено в законі. Стаття 37 Податкового кодексу України встановлює:

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

...

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

37.3.1. ліквідація юридичної особи;

37.3.2. смерть фізичної особи, визнання її недієздатною або безвісно відсутньою;

37.3.3. втрата особою ознак платника податку, які визначені цим Кодексом;

37.3.4. скасування податкового зобов'язку у передбачений законодавством спосіб» [7, с. 556, ст. 112].

З огляду на положення ст. 37 хотілося б зазначити відразу декілька моментів. По-перше, в ній перелічено та розкрито декілька підстав припинення податкового зобов'язку, але при цьому відносно виконання податкового зобов'язку зроблено лише застереження. Виконання податкового зобов'язку регулюється окремою ст. 38 Податкового кодексу. Згідно з положеннями цієї статті «виконанням податкового зобов'язку визнається сплата в повному обсязі платником відповідних сум податкових зобов'язань у встановлений податковим законодавством строк»

[7, с. 556, ст. 112]. Це свідчить про окреме місце такої підстави припинення відносин податкового зобов'язання як його виконання та необхідність її детального регулювання. Така позиція виглядає цілком логічною, адже саме на сумлінне, повне і своєчасне виконання податкових зобов'язань спрямовано, врешті-решт, податкове регулювання.

По-друге, за логікою Податкового кодексу цей перелік підстав припинення податкового зобов'язання є вичерпним. Але навряд чи він є таким насправді. У встановлених законодавством випадках можливе припинення податкового зобов'язання у спосіб взаємозаліків із бюджетом через направлення сум переплат по одному податку в рахунок погашення недоїмки по іншому або майбутніх платежів по цьому ж податку [7, с. 320–321]. На нашу думку, слід або передбачити всі можливі підстави припинення правовідносин податкового законодавства у закритому переліку, або зробити перелік відкритим способом застереження відносно можливості існування інших підстав припинення. В іншому випадку подібна неузгодженість може створити значні незручності у правозастосуванні.

По-третє, слід відзначити як позитивний момент наявність такої підстави припинення податкового зобов'язання як утрата особою ознак платника податку, які визначені цим Кодексом. Якщо смерть фізичної особи чи ліквідація юридичної особи пов'язані насамперед із припиненням існування особи, а отже, повною відсутністю її право- і дієздатності, то втрата ознак платника податку пов'язана з припиненням спеціального режиму існування певної особи, а саме її спеціальної правосуб'єктності як платника конкретного податку. Так, наприклад, позбавлення особи статусу платника податку на додану вартість автоматично припиняє всі її зобов'язки відносно сплати цього податку.

По-четверте, дещо незрозумілою є така підстава припинення правовідносин, передбачена ст. 37 Податкового кодексу України, як «скасування податкового обов'язку у передбачений законодавством спосіб». Навряд чи в цьому положенні мається на увазі скасування конкретного податкового обов'язку конкретної особи на законодавчому рівні. Законодавство – як закони, так і підзаконні акти – є загальнообов'язковими нормативними документами, що адресовані невизначеному колу осіб. Тому про скасування окремого податкового обов'язку мова не йде. Так само не виглядає ймовірно наявність у законодавстві окремих підстав для скасування податкового обов'язку, які з невідомих причин не було би розкрито у ст. 37. Якщо ж мова йде про втрату чинності законом, у результаті якої скасовується відповідний податок, чи скасування відповідної законодавчої норми іншим чином, навряд чи можливо розглядати це як припинення податкового зобов'язання. У такому випадку відповідних правовідносин зобов'язання не виникає в першу чергу, а отже, не існує взагалі. У будь-якому випадку пропонуємо уважніше підходити до побудови законодавчих положень у цілому, зокрема чіткіше визначати підстави припинення правовідносин податкового зобов'язання.

У літературі зобов'язання розглядається передусім як цивільно-правова категорія. Юридичний словник-довідник визначає зобов'язання як такі цивільні правовідносини, коли одна особа зобов'язана вчинити на користь іншої особи певну дію або утриматися від виконання певної дії, а кредитор має право вимагати від боржника виконання його обов'язку [9, с. 170–171, 12, с. 252–253]. Аналогічне визначення міститься у ст. 509 Цивільного кодексу України [11, ст. 356]. Виходячи з цього вбачаємо за доцільне звернутися до положень цивільного законодавства та думки вчених-цивілістів

із тим, щоби порівняти підстави припинення відносин зобов'язання за цивільним та податковим законодавством.

Є. О. Богатих зазначає, що нормальний перебіг зобов'язальних правовідносин має стадії виникнення, виконання і припинення [1, с. 192]. Щоправда, існує думка, що «до динаміки договірних правовідносин долучаються як виконання, так і зміна та розірвання таких правовідносин» [2, с. 417]. Ми не погоджуємося з позицією одночасного долучення стадій виконання і припинення до динаміки правовідносин, а тим паче виконання, зміни й розірвання. Безумовно, не зовсім зрозуміло, що конкретно мали на увазі автори, пропонуючи саме такий склад стадій у динаміці правовідносин цивільного зобов'язання. Складно уявити правовідносини, в яких існували б одночасно чи навперемінно етапи виконання, зміни та розірвання.

Якщо ж мова йде про альтернативу, скажімо, можливість взаємозаміни етапів зміни, припинення та виконання, все одно залишається незрозумілим, чому в цьому випадку протиставляються етапи виконання та припинення, – адже загальноприйнятою є думка, що цивільно-правове зобов'язання припиняється його виконанням. І нарешті, навряд чи доцільно розглядати виконання зобов'язання як стадію чи процес. На нашу думку, це – кінцевий результат, мета, до якої, врешті-решт, прагне розвиток будь-яких правовідносин зобов'язання; інші підстави припинення таких правовідносин будуть скоріше винятком, ніж правилом. З огляду на це, виконання зобов'язання є юридичним фактом, певним моментом у часі, в який зобов'язана особа фактично закінчила виконувати всі обов'язки, покладені на неї в цих правовідносинах. Фактичне вчинення дій (або утримання від дій), в якому полягає зобов'язання, може бути розтягнутим у певному проміжку часу, але якщо воно буде перерване з якихось причин, зобов'язання не вважати-

меться виконаним, а триватиме і, можливо, породжуватиме інші зобов'язання – зі сплати пені чи відшкодування збитків.

Підстави припинення зобов'язання встановлено у гл. 50 Цивільного кодексу України. Так, статті 598–609 Цивільного кодексу України містять у собі закритий перелік підстав припинення зобов'язання. Це:

- припинення зобов'язання виконанням;
- припинення зобов'язання передачею відступного;
- припинення зобов'язання зарахуванням зустрічних вимог;
- зарахування у разі заміни кредитора;
- припинення зобов'язання за домовленістю сторін;
- припинення зобов'язання прощенням боргу;
- припинення зобов'язання поєднанням боржника і кредитора в одній особі;
- припинення зобов'язання неможливістю його виконання;
- припинення зобов'язання смертю фізичної особи;
- припинення зобов'язання ліквідацією юридичної особи [11, ст. 356].

Крім цього, виконання зобов'язання присвячено окрему гл. 48 у Цивільному кодексі України, яка розкриває способи, в які зобов'язання може бути виконане боржником, боржниками або іншими особами. Це, на наш погляд, свідчить про декілька моментів. По-перше, як і за регулювання припинення податкового зобов'язання, основною підставою припинення зобов'язання за цивільним правом є його виконання. З огляду на те, що виконання зобов'язання присвячено окрему главу та дуже детально описано саме цю підставу його припинення, можна зробити висновок, що саме на належне, вчасне й повноцінне виконання зобов'язання спрямовано правове регулювання. По-друге, вбачається, що логіку регу-

лювання припинення податкового зобов'язку за статтями 37, 38 Податкового кодексу України фактично скопійовано з глав 48 і 50 Цивільного кодексу України, які регулюють припинення правовідносин цивільного зобов'язання. Це зайвий раз доводить тезу про те, що фактично в указаних статтях Податкового кодексу мова йде про регулювання зобов'язання. По-третє, безумовно, крім схожих рис відносин зобов'язання в цивільному та податковому праві, між ними є значні відмінності.

Перелік підстав припинення зобов'язання за цивільним правом України є значно ширшим, ніж той, що встановлений Податковим кодексом України відносно податкового зобов'язання. Фактично в розглянутих переліках збігаються тільки такі підстави припинення зобов'язання, як смерть фізичної особи та припинення юридичної особи. Причини цього стають зрозумілими за більш або менш детального розгляду обох переліків. Так, значну частину підстав припинення зобов'язання за цивільним правом (таких як припинення зобов'язання передачею відступного або припинення зобов'язання за домовленістю сторін) орієнтовано лише на регулювання в режимі рівності сторін та принципу свободи договору, що є неможливим у податковому праві. Припинення зобов'язання поєднанням боржника і кредитора в одній особі в податковому регулюванні є неможливим у принципі, оскільки кредитором, або суб'єктом із правом вимоги за зобов'язанням, у правовідносинах податкового зобов'язання завжди є держава в особі податкових органів. З іншого боку, така підстава припинення податкового зобов'язання, як утрата ознак платника податку, вочевидь є специфічною підставою, яка можлива тільки в податково-правовому регулюванні. Певну паралель можна провести між такими підставами як зарахування зустрічних вимог і зарахування надмірно сплачених сум

податку в рахунок погашення зобов'язання з іншого податку. Щоправда, як уже було зазначено, такої підстави перелік ст. 37 Податкового кодексу України не містить.

І нарешті, припинення зобов'язання неможливістю його виконання (в цивільному праві) та «скасування податкового обов'язку у передбачений законодавством спосіб» – за формулюванням ст. 37 Податкового ко-

дексу України також, на нашу думку, певним чином співвідносяться. Якщо трактувати зазначену у ст. 37 підставу як скасування законодавчої вимоги відносно виконання того чи того податкового зобов'язання, воно вочевидь не зможе бути виконане. З іншого боку, якщо не буде законодавчої вимоги внаслідок зміни закону, відповідні правовідносини між платником і державою й не виникатимуть.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. *Богатых Е. А.* Гражданское и торговое право / Е. А. Богатых. – М. : ИНФРА-М, 1996. – 367 с.
2. *Брагинский М. И.* Договорное право. Общие положения / М. И. Брагинский, В. В. Витрянский. – М., 1997. – 682 с.
3. *Винницкий Д. В.* Российское налоговое право: проблемы теории и практики / Д. В. Винницкий. – СПб., 2003. – 396 с.
4. *Иоффе О. С.* Избранные труды по гражданскому праву / О. С. Иоффе. – М. : Статут, 2000. – 776 с.
5. *Красавчиков О. А.* Юридические факты в советском гражданском праве / О. А. Красавчиков. – М. : Госюриздат, 1958. – 182 с.
6. *Кучерявенко М. П.* Податкові процедури: правова природа і класифікація : [монографія] / М. П. Кучерявенко. – К. : Алерта ; КНТ ; ЦУЛ, 2009. – 460 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. *Порохов Е. В.* Теория и практика налогового права Республики Казахстан: основные проблемы / Е. В. Порохов. – Алматы: ТОО «Налоговый эксперт», 2009. – 456 с.
9. *Словник законодавчих і нормативних термінів : [термінологічний словник] / Укл. д-р юрид. наук, проф. М. І. Іншин, канд. юрид. наук І. М. Шопіна, Г. О. Якимов. – К. : Всеукраїнська асоціація видавців «Правова єдність», 2008. – 487 с.*
10. *Толстой Ю. К.* К теории правоотношения / Ю. К. Толстой. – Ленинград : Изд-во Ленинградского ун-та. – 1959. – 281 с.
11. *Цивільний кодекс України: від 03.10.2003 // Відомості Верховної Ради України – 2003. – № 40. – Ст. 356.*
12. *Юридичний словник-довідник / за ред. Ю. С. Шемшученка. – К. Феміна, 1996. – 696 с.*

#### **Самсін І. Л. Підстави припинення податкового зобов'язання**

Автор долучається до загальнонаукової полеміки про співвідношення обов'язку і зобов'язання у податковому праві, при цьому обґрунтовує позицію, що концепція податкового зобов'язання має комплексний характер та цілком відповідає природі відносин між платником і державою в особі уповноважених органів. У цій статті автор зосереджує увагу на стадії припинення податкового зобов'язання і розглядає підстави для цього, аналізуючи їх у порівнянні з підставами припинення цивільних правовідносин.

**Ключові слова:** податкове зобов'язання, податковий кодекс, податкові правовідносини, податкова система, податок.

**Самсин И. Л. Основания прекращения налогового обязательства**

Автор присоединяется к общенаучной полемике о проблеме соотношения обязанности и обязательства в налоговом праве, при этом стоит на позиции, что концепция налогового обязательства носит комплексный характер и отвечает природе отношений между плательщиком налогов и государством в лице уполномоченных органов. В этой же статье автор сосредоточился на проблеме прекращения налогового обязательства и оснований для этого, которые исследуются им в сравнении с основаниями для прекращения гражданских правоотношений.

**Ключевые слова:** налоговое обязательство, налоговый кодекс, налоговые правоотношения, налоговая система, налог.

**Samsin I. Grounds for termination of tax liability**

The author participates in well-known scientific polemics raised to discuss the problem of correspondence of obligation and duty in tax law. He stays on the position that the concept of tax obligation is of complex character and complies with nature of relationship between taxpayer and the Government represented by its authorized bodies. In this article the author focuses on the termination phase of tax obligation and studies the grounds for termination in comparative aspect of civil relationship.

**Key words:** tax liability, tax code, tax legal, tax system, tax.