



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

#### Summary

*The article is dedicated to analysis of correspondence of obligation and duty in tax law. The author makes conclusion that The Code on Taxation of Ukraine is based on the concept of tax duty. It is justified that the concept of tax obligation will encourage introduction of the principle of mutual responsibility between the Government represented by its controlling bodies and taxpayers*

## Співвідношення понять «податковий обов'язок» та «податкове зобов'язання» в законодавстві України

Проблема співвідношення понять «податковий обов'язок» та «податкове зобов'язання» має певну історію. Її вирішенню приділялася значна увага як у працях українських, так і зарубіжних учених-юристів<sup>1</sup>. У той час як одні науковці відстоюють позицію використання терміна «податковий обов'язок», інші досить переконливо обґрунтовують необхідність застосування терміна «податкове зобов'язання».

Вбачається, що аналіз досліджуваної проблеми має починатися з вирішення концептуального питання: яке джерело має бути первинним, вихідним для визначення і закріплення цих понять? З одного боку, правова наука значною мірою займається дослідженням норм чинного законодавства, вивченням їх ефективності, доцільності тощо. Відповідно до цього аналіз має починатися з положень законодавства, а наукові позиції є похідними. З другого боку, без розроблення відповідної наукової концепції навряд чи можливе й доцільне закріплення будь-якого поняття чи механізму в законодавстві, адже перш ніж зробити певне положення загальнообов'язковим правилом поведінки, необхідно дослідити, який саме вплив воно матиме на ті чи інші суспільні відносини.

Вважаємо, що при вирішенні цього питання потрібно визначитися насамперед з тим, що саме аналізуватиметься при дослідженні і з якою метою. У цьому випадку можна провести паралель із розмежуванням позитивної та нормативної економіки. Якщо мова йде про позитивний аналіз, тобто зосереджений на розгляді й поясненні актуальних правових явищ, дослідження має починатися з розгляду положень законодавства. Якщо ж говорити про нормативний аналіз, який відповідає на питання «як має бути?», необхідно виходити з теоретичної розробки відповідних моделей, а потім — реалізувати їх у законодавчих положеннях.

Перш ніж перейти до детального аналізу співвідношення податкового обов'язку й податкового зобов'язання в податковому праві, доцільно розглянути проблему більш широко, проаналізувавши

<sup>1</sup> Див., напр.: Винницький Д. В. Российское налоговое право: Проблемы теории и практики. — СПб., 2003. — 397 с.; Дамирчиев М. И., Кучерявенко Н. П., Рагимова С. М. Налоговое право Азербайджанской республики: Учебное пособие / Отв. ред. докт. юрид. наук, проф. А. М. Касумов. — Баку, 2009. — 424 с.; Кучерявенко Н. П. Курс налогового права: В 6 т. — Х., 2004. — Т. 2. Введение в теорию налогового права. — 600 с.; Кучерявенко М. П. Податкові процедури: правова природа і класифікація: Монографія. — К., 2009. — 460 с.; Порохов Е. В. Теория и практика налогового права Республики Казахстан: основные проблемы. — Алматы, 2009. — 456 с.

визначення та специфічні риси понять «обов'язок» і «зобов'язання». Це дасть змогу усвідомити природу та особливості цих категорій для того, щоб далі, розглядаючи їх, враховувати податково-правову специфіку.

Найточніше, на нашу думку, визначає поняття «обов'язок» Ю.К. Толстой: «Суб'єктивний обов'язок може бути визначено як приписана зобов'язаній особі в цілях задоволення інтересів уповомоченої, міра належної поведінки в даному правовідношенні, забезпечена наданням уповомоченій особі можливості вимагати від зобов'язаної особи виконання обов'язку, спираючись на апарат державного примусу»<sup>2</sup>. Схоже визначення формулює також С.С. Алексеев<sup>3</sup>.

***Зобов'язанням є правовідношення, в якому 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***

В юридичному словнику-довіднику зобов'язання характеризується як правовідносини, в яких 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<sup>4</sup>. Ідентичне визначення дається у ч. 1 ст. 509 Цивільного кодексу України (далі — ЦК): зобов'язанням є правовідношення, в якому 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.

Повертаючись до розгляду співвідношення понять «обов'язок» і «зобов'язання» саме в податковому праві, слід зазначити, що остаточної ясності з цього приводу в законодавстві України протягом його існування досягти не вдалося. Так, у ч. 1 ст. 67 Конституції України зазначено, що кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. Як бачимо, ця стаття не містить жодного з цих понять,

а оперує конструкцією «кожен зобов'язаний», яка може з однаковою імовірністю стосуватися як обов'язку, так і зобов'язання. Стаття 67 знаходиться в розд. II Конституції, який має назву «Права, свободи та обов'язки людини і громадянина». Зважаючи на це, вважаємо, що йдеться саме про обов'язок.

Крім цього, увагу привертає ще одна невідзначеність, пов'язана з формулюванням ч. 1 ст. 67 Конституції. Виникає питання: яке саме коло осіб на увазі законодавець, вживаючи слово «кожен», встановивши, що «кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори»? Виходячи із назви розд. II Конституції, мова йде або про людину, або про громадянина. І якщо говорити про податковий

обов'язок людини нелогічно, то виходить, що йдеться про громадян України. Але в такому випадку з кола платників податків вилучаються іноземці та особи без громадянства. В обох випадках платниками податку за положенням Конституції не є

юридичні особи, надходження від яких у формі податків і зборів становить велику частину доходу бюджетів України. На нашу думку, це конституційне положення можна було б сформулювати більш зрозуміло.

***До прийняття Податкового кодексу України податкове законодавство досить активно оперувало як категорією податкового обов'язку, так і податкового зобов'язання. Причому в різних актах законодавства по-різному визначалися та використовувалися ці поняття***

Разом з тим слід зазначити, що Конституція — це Основний Закон, документ, який визначає засади законодавства в тій чи іншій сфері й лише в загальних рисах встановлює конкретні права та обов'язки. Тому не слід при визначенні конституційної норми прагнути до абсолютної точності й конкретики. Натомість норми Конституції розкриваються, деталізуються в законах та інших нормативно-правових актах, аналіз яких і дасть змогу зробити певні висновки.

Донедавна, тобто до прийняття Податкового кодексу України (далі — ПК), податкове законодавство досить активно оперувало як категорією податкового обов'язку, так і податкового зобов'язання. Причому в різних актах законодавства по-різному визначалися та використовувалися ці поняття. Так, у ст. 4 Закону від 25 червня 1991 р. № 1251-XII «Про систему оподаткування» (далі — Закон № 1251-XII) мова йшла переважно про обов'язок: платниками податків і зборів

<sup>2</sup> Толстой Ю.К. К теории правоотношения. — Ленинград, 1959. — С. 46. (Тут і далі — переклад автора).

<sup>3</sup> Див.: Алексеев С.С. Проблемы теории права. Курс лекций: В 2 т. — Свердловск, 1972. — Т. 1. — С. 316.

<sup>4</sup> Див.: Юридичний словник-довідник: За ред. Ю.С. Шемшученка. — К., 1996. — С. 252—253; Словник законодавчих і нормативних термінів: Термін. словник / Укладачі: докт. юрид. наук, проф. Іншин М.І., канд. юрид. наук Шопіна І.М., Якимов Г.О. — К., 2008. — С. 170—171.

(обов'язкових платежів) є юридичні і фізичні особи, на яких згідно з законами України покладено обов'язок сплачувати податки і збори (обов'язкові платежі). Щоправда, не зовсім зрозуміло, до якої категорії віднесені відокремлені підрозділи, які не мають статусу юридичної особи, але при цьому є платниками податків згідно з іншим чинним на той час законодавством. Втім, ця ситуація дещо змінилася з прийняттям ПК, тому ми не будемо зосереджувати на цьому увагу. Що ж стосується Закону № 1251-ХІІ, то законодавець взагалі досить активно оперує конструкцією «обов'язки щодо сплати податків і зборів (обов'язкові платежі)». Тобто, не використовуючи словосполучення «податковий обов'язок» як окрему категорію при визначенні імперативу до сплати податку, законодавець у цьому Законі застосовує поняття «обов'язок».

**Податковий обов'язок — це певна сукупність дій, які необхідно вчинити платнику щодо обчислення та сплати певної суми грошей — податкового зобов'язання**

Проте Закон від 21 грудня 2000 р. № 2181-ІІІ «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» (далі — Закон № 2181-ІІІ), який до прийняття ПК був основним процесуальним актом податкового законодавства, використовує виключно поняття «податкове зобов'язання». Навіть назва цього акта говорить про те, в якому саме розумінні у зазначеному Законі використовується ця категорія. Для уникнення непорозуміння щодо трактування цього поняття законодавець у п. 1.2 ст. 1 Закону № 2181-ІІІ розкриває його значення. Відповідно до цієї статті податкове зобов'язання — зобов'язання платника податків сплатити до бюджетів або державних цільових фондів відповідну суму коштів у порядку та у строки, визначені цим Законом або іншими законами України. Як бачимо, фактично в Законі № 2181-ІІІ, на противагу положенням Закону № 1251-ХІІ, для позначення сукупності дій, що їх повинен вчинити платник податку, використовувалося поняття «податкове зобов'язання».

Дещо іншою є логіка Закону від 3 квітня 1997 р. № 168/97-ВР «Про податок на додану вартість». Так, згідно з п. 1.6 ст. 1 «Визначення термінів» податкове зобов'язання — загальна сума податку, одержана (нарахована) платником податку в звітному (податковому) періоді, визначена згідно з цим Законом. Далі цей термін неодноразово вживається в розумінні суми податку, яка підлягає

сплаті. Але в п. 10.2 ст. 10 цього ж Закону використовується конструкція «обов'язки з нарахування та сплати податку», а у п. 11.5 ст. 11 — «обов'язки з погашення податкового вексяля»<sup>5</sup>. З цього можна зробити висновок, що у Законі № 168/97-ВР законодавець фактично розмежовував поняття «податковий обов'язок» як обов'язок з нарахування і сплати податку та «податкове зобов'язання» як суму податку, що підлягає сплаті. Іншими словами, в розумінні цього Закону податковий обов'язок — це певна сукупність дій, які необхідно вчинити платнику щодо обчислення та сплати певної суми грошей — податкового зобов'язання.

На нашу думку, не слід ще раз доводити, що така кількість визначень та неоднакове застосування зазначеної термінології створювало як розбіжності в наукових позиціях, так і значні незручності в правозастосуванні. Оскільки вищевказані акти законодавства регулювали одні й ті самі відносини, а також містили низку норм, які прямо відсилали до положень інших законів, у цих законах повинна була принаймні застосовуватись однакова термінологія.

На сьогодні слід констатувати, що й з прийняттям ПК навряд чи вирішено це питання. В цілому логіку Кодексу побудовано на використанні концепції податкового обов'язку. Зокрема, ст. 36 ПК має назву «Податковий обов'язок» і ч. 1 цієї статті встановлено, що 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. Далі в статтях 37 та 38 ПК у цьому ж розумінні використовується поняття «податковий обов'язок» та регулюється порядок виникнення, зміни й припинення податкового обов'язку, а також виконання податкового обов'язку.

**Зобов'язання характерне для договірних відносин, в яких використовуються диспозитивні методи, які розвиваються в умовах рівності суб'єктів. Податкові відносини будуються на принципах влади й підпорядкування, регулюються шляхом владних приписів з боку держави**

Разом з тим гл. 4 ПК називається «Визначення суми податкових та/або грошових зобов'язань платника податків, порядок їх сплати та оскарження рішень контролюючих органів». У ній досить активно використовуються поняття «податкове

<sup>5</sup>Зазначимо, що закони від 25 червня 1991 р. № 1251-ХІІ «Про систему оподаткування», від 21 грудня 2000 р. № 2181-ІІІ «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами», від 3 квітня 1997 р. № 168/97-ВР «Про податок на додану вартість» втратили чинність на підставі ПК.

зобов'язання» та «грошове зобов'язання» для позначення сум, які підлягають сплаті платником податку. Фактично в ПК дублюється розуміння щодо співвідношення понять «податковий обов'язок» та «податкове зобов'язання» у Законі № 168/97-ВР, в якому сплата податкового зобов'язання є однією з необхідних дій для виконання податкового обов'язку платника, який має більш широке, комплексне значення.

**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**

Заслуговує на увагу підхід М.П. Кучерявенка до проблеми, що аналізується: «Поняття податкового обов'язку є однією з центральних категорій податкового права. Вбачається не зовсім точним застосування поняття «зобов'язання» у відносинах, що регулюються імперативними нормами. Зобов'язання характерне для договірних відносин, в яких використовуються диспозитивні методи, які розвиваються в умовах рівності суб'єктів. Податкові відносини будуються на принципах влади й підпорядкування, регулюються шляхом владних приписів з боку держави. Тому навряд чи зобов'язання може відображати природу комплексу обов'язків платника податків, що мають безумовний і першочерговий характер»<sup>6</sup>. У цілому погоджуючись із логікою науковця, хотілося б зауважити, що правове регулювання фінансових відносин має бути орієнтоване на імперативні владні приписи з боку державних органів щодо суб'єктів, які беруть участь у сфері фінансової діяльності. При цьому владність приписів полягає саме в тому, що органи, які їх приймають, мають на те повноваження, делеговані державою, а зобов'язані суб'єкти мають виконувати такі приписи і не мають повноважень на прийняття зустрічних приписів. Відповідно до цього регулювання будь-яких відносин у сфері публічних фінансів, у тому числі й податкових, не може бути засноване на диспозитивних цивільно-правових засадах.

Однак поняття «зобов'язання» хоча і є основним в одному з інститутів цивільного права — зобов'язальному праві, не обов'язково виникає виключно на підставі цивільного договору або іншого вільного волевиявлення. Навіть

ЦК визначає зобов'язання як «правовідношення, в якому одна сторона (боржник) зобов'язана вчинити на користь другої сторони (кредитора) певну дію...» без посилання на підстави виникнення такого правовідношення. Не слід забувати про існування іншого інституту цивільного права — деліктного права, яке регулює відносини недоговорних зобов'язань. У розумінні цього інституту, незважаючи на те, що він традиційно розглядається як складова цивільного права, підстави виникнення зобов'язання мають дуже мало спільного з вільним волевиявленням. Саме тому, напевно, в західній правовій науці деліктне право становить окрему галузь і, як правило, не асоціюється з цивілістикою<sup>7</sup>. Відповідно до цього, на нашу думку, не варто робити однозначний висновок про неможливість застосування категорії зобов'язання в публічних галузях права.

Категорія податкового зобов'язання цілком відповідає природі відносин між платником та державою в особі уповноважених органів. При цьому слід враховувати два важливі моменти. По-перше, це зобов'язання базується на імперативному приписі щодо поведінки платників податків. Кожен, хто відповідно до вимог закону зобов'язаний вчинити певні дії щодо сплати податків, податкового обліку та податкової звітності, повинен це зробити на підставі владного веління держави. По-друге, треба мати на увазі, що мета існування податкової системи держави полягає не тільки в зборі певної суми грошей за рахунок податкових надходжень.

**Саме податкове зобов'язання має розглядатися як комплексна категорія, як правовідношення, яке, з одного боку, витікає з однозначного імперативного веління держави, а з другого — передбачає певну взаємність прав та обов'язків держави і платника податків**

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. Саме за цією ознакою можна проводити паралель між податковим і цивільно-правовим зобов'язанням, коли реалізується механізм зустрічних прав і обов'язків, щоправда,

<sup>6</sup> 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., 2011. — Ч. 1. — С. 316—317.

<sup>7</sup> Див., напр.: Williams G. The Aims of the Law of Tort // Current Legal Problems. — 1951. — 137 p.; Coase R.H. The Problem of Social Cost // The Journal of Law and Economics. — 1960. — No. 3. — P. 1—44; Lunney M., Oliphant K. Tort Law: Texts, Cases. — 2nd Ed. — Oxford, 2003. — 993 p.

не в межах податкового права, а за допомогою інституту державних видатків.

З огляду на викладене, пропонуємо відійти від поширеного на сьогодні сприйняття податкового зобов'язання лише як суми податку, що підлягає сплаті, а то й просто податково-правового нонсенсу. На нашу думку, саме податкове зобов'язання має розглядатися як комплексна категорія, як правовідношення, яке, з одного боку, витікає з однозначного імперативного веління держави, а з другого — передбачає 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 його буде витрачено, особливо враховуючи розмір деяких із них. Крім цього, якщо мова йде про податки, навряд чи доцільно ставити питання про цільове їх використання, адже податки є нецільовими платежами. Значну

частину надходжень до бюджетів становлять загальнодержавні та місцеві збори, цільове призначення деяких із них міститься в назві платежу. Але в цьому випадку мова йде не про відстеження руху конкретних платежів, а про кореляцію імперативних велінь держави до платників щодо сплати податків та її обов'язків з раціонального та ефективного використання зібраних коштів. На нашу думку, цьому цілком сприятиме впровадження концепції податкового зобов'язання.

Необхідно наголосити, що ми не пропонуємо відмовлятися від використання поняття «обов'язок» у податковому праві взагалі. Зокрема, вбачається доцільним використовувати його для позначення конкретних обов'язків у податковому регулюванні, наприклад обов'язку зі сплати податку чи обов'язку інформувати податковий орган про зміну юридичної адреси. Таке розуміння цього поняття цілком кореспондуватиме з розумінням податкових прав платників, зокрема право обирати систему оподаткування або право на податкові пільги.



## Принцип гласності та відкритості у вітчизняному судочинстві: проблеми реалізації

**В.В. Городовенко,**  
голова Апеляційного суду  
Запорізької області,  
кандидат юридичних наук

*S u m m a r y*

*The article studies content and elements of the principle of publicity and openness of judicial procedure from the point of view of the laws of procedure and judiciary. It is focused on public importance of thorough citizen's awareness on the results of the judicial bodies' activity*

Принцип гласності й відкритості судочинства є одним із загальноновизнаних міжнародних стандартів належного правосуддя. Так, Загальна декларація прав людини (1948 р.) містить вимогу про необхідність забезпечення природного і невід'ємного права кожного на розгляд його справи «гласно та із додержанням усіх вимог справедливості незалежним та неупередженим судом» (ст. 10); гласність розглядається також як необхідний складник презумпції невинуватості (ст. 11). Згідно з п. 1 ст. 14 Міжнародного пакту про громадянські і політичні права (1966 р.) публічний розгляд є елементом права на справедливий суд, а будь-яка судова постанова у кримінальній або цивільній справі *shall be made public* — «має бути публічною». Відповідно до п. 1 ст. 6 Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод (1950 р.) публічний розгляд справи є одним із елементів справедливого судового розгляду, а судові рішення проголошуються публічно.