



### **Ігор Самсін,**

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

УДК 336.22

## ***Структура податкового зобов'язання***

Однією з найважливіших функцій сучасної держави є регулювання податкових відносин. З огляду на те, що надходження від податків, зборів та інших обов'язкових платежів є головним джерелом доходів державного і значної частини місцевих бюджетів України, від ефективності системи оподаткування значною мірою залежить здатність держави і територіальних громад фінансувати виконання їхніх пріоритетних завдань, а відповідно – добробут нації в цілому. З цього випливає специфіка методу регулювання податкового права, яка полягає в імперативності, владних веліннях держави відносно зобов'язаних осіб – платників податків і зборів.

У сфері податкового регулювання навряд можна знайти більш значуще явище, ніж податкове зобов'язання, адже саме за допомоги реалізації цього механізму забезпечується сплата податків і зборів до бюджетів, що є головною метою існування податкової системи держави. З огляду на це, податкове зобов'язання є центральним інститутом, навколо якого

побудовано податково-правове регулювання.

Російський вчений Д. В. Вінницький, розглядаючи податкове право Росії як самостійну галузь права, відводить податковому зобов'язанню місце підгалузі в системі податкового права [1]. Також науковець вирізняє в зазначеній підгалузі Загальну та Особливу частини, а під предметом її розуміє «відносні організаційно-майнові відносини активного типу, забезпечені майновими санкціями, що складаються між публічно-територіальними утвореннями (фіском) та платниками податків (податковими агентами, платниками зборів, банків), тобто фіскальними боржниками» [2, с. 94–95].

Навряд чи можна погодитися з усіма висновками автора. Зокрема, не зовсім зрозумілою є природа «відносних відносин», яку він обґрунтовує. Крім того, викликає деяке здивування поділ зобов'язаних осіб на податкових агентів, платників зборів та банки. Незрозуміло, за яким критерієм він відбувався та з якою метою. Водночас, досить переконливим

є акцент науковця на наявність інституту податкового зобов'язання.

Питання податкового права, пов'язані з регулюванням зобов'язальних відносин, досить детально досліджуються останнім часом у працях вітчизняних фахівців та вчених із пост-радянських країн – Д. В. Вінницького, М. В. Жернакова, С. В. Запольського, М. В. Карасьової, М. П. Кучерявенка, О. А. Ногіної, С. Г. Пепеляєва, І. С. Поліщук, Є. В. Порохова, Д. А. Смірнова, А. О. Храброва та інших [3, с. 89–99]. Утім, попри значну розробленість цієї теми, науці податкового права поки що бракує термінологічної єдності в означених питаннях. Річ у тім, що поряд із поняттям податкового зобов'язання вченими активно використовується споріднене з ним поняття податкового обов'язку. При цьому принципових суперечностей з приводу ознак цього явища серед науковців немає. Всі вони в цілому погоджуються, що ці відносини засновано на владних веліннях держави, передбачають низку обов'язків зобов'язаних суб'єктів зі сплати податків і зборів, забезпечених механізмом державного примусу. З огляду на це, причину такої жвавої дискусії слід, напевно, шукати не в принциповій різниці правової природи податкового зобов'язання та податкового обов'язку, а скоріше в небажанні частини представників податково-правової науки використовувати термінологічний інструментарій, традиційно не властивий публічним галузям. Так, наприклад, М. П. Кучерявенко зазначає: «Вбачається не зовсім точним застосування поняття «зобов'язання» у відносинах, що регулюються імперативними нормами. Зобов'язання є характерним для договірних відносин, у яких використовуються диспозитивні методи, які розвиваються в умовах рівності суб'єктів. ... Тому навряд зобов'язання може відображати природу комплексу обов'язків платника податків, що мають без-

умовний і першочерговий характер» [6, с. 37–44].

На наш погляд, саме концепція податкового зобов'язання як правовідносини не тільки дозволяє детально описати, врегулювати права та обов'язки платників та інших учасників податкових відносин, а й повною мірою відображає специфіку податково-правового регулювання. З одного боку, воно впливає з однозначного імперативного веління держави, а з іншого – 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. Щоправда, така взаємність реалізується вже через інший інститут – державних видатків.

Натомість, конструкція обов'язку не зовсім точно відображає специфіку відносин, що складаються з приводу реалізації основної функції платника як суб'єкта податкових правовідносин – сплати податків і зборів, і ось чому. Безумовно, необхідним компонентом оптимальної взаємодії держави, права та особи виступають юридичні обов'язки, без яких неможливі ні ефективно правове регулювання, ні чіткий правопорядок. Слід погодитися, що юридичні обов'язки – умова нормального функціонування конституційних інститутів, управління виробничими процесами, підтримки стійкості стабільності в суспільстві [7, с. 269].

Правова природа суб'єктивного обов'язку у праві не дозволяє використовувати його в розумінні, в якому це пропонують робити противники використання концепції податкового зобов'язання. У філософії це поняття історично складалося в широкому розумінні як синонім боргу, значенні належного взагалі [8, с. 591]. Поняття суб'єктивного правового обов'язку може бути визначено як приписана зобов'язаній особі з метою задоволення інтересів правочинної міра

належної поведінки цих правовідносинах, забезпечена наданням правочинній особі можливості вимагати від зобов'язаної особи виконання обов'язку, спираючись на апарат державного примусу [9, с. 174, 362].

Зазначмо, що наведене визначення цілком збігається з розумінням суб'єктивного податкового обов'язку, такого як обов'язок зі сплати конкретного податку чи обов'язок повідомити податковий орган про зміну місцеперебування. А для позначення правовідношення, в якому беруть участь платники податків, яке полягає у здійсненні останніми низки суб'єктивних обов'язків, воно навряд чи підходить.

Складно погодитися з думкою деяких активних противників застосування терміна «податковий обов'язок»: «Визначаючи всю конструкцію оподаткування через поняття «обов'язок», не позначаючи навіть, перед ким цей обов'язок існує, держава, поперше, начебто усувається від відповідальності за погано організовану і грабіжницьку по своїй суті податкову систему, маскуючи свою справжню роль в оподаткуванні... Це дозволяє знеособити державу, перетворюючи її на якесь усесильне й могутнє божество, яке стоїть поза правом і над ним, яке може все, але не відповідає ні за що» [10].

Навряд чи законодавець захищає себе від хоч якої відповідальності перед платником податків саме через уникнення організації оподаткування через зобов'язання. По-перше, попри те, що логіку Податкового кодексу України в цілому побудовано на використанні концепції податкового обов'язку, глава 4 його має назву «Визначення суми податкових та/або грошових зобов'язань платника податків, порядок їх сплати та оскарження рішень контролюючих органів» і використовує поняття податкового зобов'язання та грошового зобов'язання для позначення сум, які підля-

гають сплаті платником податку. По-друге, навіть якщо повністю змінити назву, якою позначаються як відносини платника з державою з приводу оподаткування, так і імператив, який держава покладає на платника, це не змінить взаємних прав і обов'язків цих суб'єктів та підстав їхньої відповідальності, що встановлені законом і не залежать від термінологічних особливостей.

Цікаву позицію відносно податкового обов'язку висловлює М. П. Кучерявенко. Аналізуючи природу податкового обов'язку, вчений зазначає, що він має складну структуру: «сплата податку є реалізацією основного обов'язку платника податків і може бути розглянута як податковий обов'язок у вузькому сенсі. Виходячи з цього можна зробити висновок, що податковий обов'язок у широкому розумінні містить у собі:

- 1) обов'язок із ведення податкового обліку;
- 2) обов'язок зі сплати податків і зборів;
- 3) обов'язок із податкової звітності» [6].

Загалом не заперечуючи проти логіки науковця, слід зазначити, що вирішення такої додаткової структури, як «податковий обов'язок у широкому сенсі», не вирішує питання визначення правовідносин, у яких цей обов'язок реалізується. Відповідно до цього можна констатувати, що з використанням термінів «податкове зобов'язання» та «податковий обов'язок» мова йде про принципово різні речі, а тому й дискусія з приводу того, «як правильно», є, на наш погляд, безпідставною. Як убачається, в податково-правовому регулюванні можуть цілком логічно та обґрунтовано існувати обидва терміни. Податковий обов'язок при цьому є видом і мірою належної поведінки платника податків, а податкове зобов'язання буде правовідносинами з реалізації певної сукупності податкових обов'язків.

З огляду на викладене вище пропонуємо під податковим зобов'язанням розуміти правовідносини між державою в особі уповноважених органів та платником податків, які полягають у вчиненні платником низки обов'язків з податкового обліку, сплати податку та податкової звітності, установлених законом.

Казахський учений Є. В. Порохов вводить поняття складу податкового зобов'язання, до якого входять: суб'єкти податкового зобов'язання, об'єкт податкового зобов'язання і зміст податкового зобов'язання [14, с. 26–28]. Ми підтримуємо позицію науковця. Оскільки податкове зобов'язання є правовідносинами, йому властиві всі ознаки останніх, розроблені для них правовою наукою. Відповідно до цього пропонуємо у структурі податкових правовідносин вирізняти такі елементи:

1) суб'єкти податкового зобов'язання. Весь склад суб'єктів правовідносин податкового зобов'язання можна принципово переділити на дві сторони: владну і зобов'язану. Щодо суб'єктного складу останньої принципівих проблем не виникає: це насамперед платники податків, на яких покладено низку безумовних податкових обов'язків. Крім того, незначну частину зобов'язаної сторони представляють інші зобов'язані суб'єкти, такі як податкові агенти. Виконуючи частину податкових обов'язків платника, податкові агенти характеризуються особливим правовим статусом у податкових зобов'язальних правовідносинах, адже крім власних податкових обов'язків вони реалізують частину обов'язків платника, якого представляють. Що стосується складу владних суб'єктів, зазначмо, що він теж не обходиться без механізму делегування повноважень. Оскільки держава (разом із територіальними громадами) виступає власником коштів, які підлягають сплаті у вигляді податків і зборів, а також ініціатором відносин

податкового зобов'язання, слід однозначно віднести її до суб'єктів податково-зобов'язальних правовідносин. Держава в цих правовідносинах завжди діє через систему спеціально створених для цього та уповноважених нею органів – органів Державної податкової служби, Державної митної служби, які є безпосередніми учасниками конкретних податкових правовідносин;

2) об'єкт податкового зобов'язання. Під об'єктами правовідносин традиційно розуміють матеріальні та нематеріальні блага, з приводу яких суб'єкти вступають у правовідносини, здійснюють свої суб'єктивні юридичні права і суб'єктивні юридичні обов'язки. У податковому регулюванні такими матеріальними благами є суми податків і зборів, які підлягають сплаті та завжди мають форму грошей. При цьому сплата податків у будь-якій іншій формі не допускається. Справді, складно уявити, як податок, сплачений у натуральній формі у вигляді, скажімо, зерна, може бути розподілений на фінансування охорони здоров'я;

3) зміст податкового зобов'язання. Змістом тих чи тих зобов'язальних правовідносин є завжди права та обов'язки їхніх суб'єктів відносно його об'єкта. З огляду на специфіку податково-правових відносин, заснованих на владному підпорядкуванні, цей баланс значно зміщено в бік обов'язків платника. Відповідно під змістом правовідносин податкового зобов'язання ми пропонуємо розуміти сукупність обов'язків платників та інших зобов'язаних суб'єктів зі сплати податків і зборів та пов'язаних із ними обов'язків (наприклад, із податкового обліку та податкової звітності), а також відповідних прав контрольних суб'єктів. Безумовно, платникам податків властивий також незначний перелік прав, які, проте, прямо не пов'язані з об'єктом зобов'язальних правовідносин. Відповідно до цього у визначенні змісту податкового зобов'язання ними модно знехтувати.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. *Винницький Д. В.* Налоговое обязательство и система налогового обязательства частного права / Д. В. Винницкий // Законодательство. – 2003. – № 7. – С. 22–32.
2. *Егоров Н. Д.* Понятие, система и основания возникновения обязательств / Н. Д. Егоров // Гражданское право: [учебник]. Ч. I / под ред. А. П. Сергеева, Ю. К. Толстого. – М., 1998. – 776 с.
3. *Жернаков М. В.* Суб'єкти податкових правовідносин: правовий статус та види / М. В. Жернаков // Проблеми правознавства та правоохоронної діяльності: збірник наукових праць. – Донецьк, 2005. – № 1. – 616 с.
4. *Иоффе О. С.* Обязательственное право / О. С. Иоффе. – М., 1975. – 880 с.
5. *Карасева М. В.* Финансовое правоотношение / М. В. Карасева. – М. : Изд. Норма, 2001. – 288 с.
6. *Кучерявенко Н. П.* Курс налогового права : в 6 т. / Н. П. Кучерявенко. – Харьков : «Легас» – «Право», 2005 – Т. 3. Учение о налоге. – 600 с.
7. *Матузов Н. И.* Юридические обязанности личности / Н. И. Матузов // Теория государства и права: Курс лекций / [под ред. Н. И. Матузова и А. В. Малько]. – М., 1997. – 776 с.
8. *Налоговое право* : [учебник] / под ред. С. Г. Пепеляева. – М., 2003. – 591 с.
9. *Ногина О. А.* Порядок исполнения налоговой обязанности / О. А. Ногина // Налоговое право России. Общая часть: [учебник] / М. В. Кустова, О. А. Ногина, Н. А. Шевелева; [отв. ред. Н. А. Тевелева]. – М., 2001. – 944 с.
10. *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.
11. *Полищук И. С.* Правовая категория «налоговое обязательство»: возможность и необходимость использования в российском праве [Электронный ресурс] / И. С. Полищук. – Режим доступа: <http://naloglib.net/024/pravovaya-kategoriya-nalogovoe-obyazatelstvo-vozmozhnost-i-neobkhodimost-ispolzovaniya-v-rossiis?page=0,0>
12. *Смирнов Д. А.* Правовая природа обязанности по уплате налога [Электронный ресурс] / Д. А. Смирнов. – Режим доступа: <http://naloglib.net/030/pravovaya-priroda-obyazannosti-po-uplate-naloga?page=0,0>
13. *Алексеев С. С.* Проблемы теории права. Курс лекций: в 2 т. / С. С. Алексеев. – Свердловск, 1972. – Т. 1; *Толстой Ю. К.* К теории правоотношения / Ю. К. Толстой. – Ленинград : Изд-во. – 432 с.
14. *Философия*: Энциклопедический словарь / под ред. А. А. Ивина. – М. : Гардарика, 2004. – 1072 с.

**Самсін І. Л. Структура податкового зобов'язання**

У статті автор долучається до загальнонаукової дискусії щодо природи податкового зобов'язання. На переконання автора, саме концепція податкового зобов'язання як правовідносини дозволяє детально описати, врегулювати права та обов'язки платників та інших учасників податкових відносин, а головне – відображає специфіку податково-правового регулювання. Структура податкового зобов'язання складається з таких елементів: суб'єкт, об'єкт, зміст.

**Ключові слова:** податкове зобов'язання, правовідносини, структура податкового зобов'язання.

**Самсин И. Л. Структура налогового обязательства**

Автор присоединяется к общенаучной дискуссии о природе налогового обязательства. По убеждению автора, только концепция налогового обязательства как правоотношения способна описать в деталях, урегулировать права и обязанности плательщиков налогов и других участников налоговых отношений, а главное – отобразить особенности налогово-правового регулирования. Структура налоговых отношений состоит из следующих элементов: субъект, объект, содержание.

**Ключевые слова:** налоговое обязательство, правоотношение, структура налогового обязательства.

**Samsin I. Structure of tax obligation**

The author with his article participates in scientific discussion about the nature of tax obligation. On author's conviction it is the concept of tax obligation as legal relationship which can describe in details, regulate rights and duties of taxpayers and other participants of tax relations, and the main thing – it can reflect the peculiarities of tax law regulations. The structure of tax relations consists of the following elements: subject, object, content.

**Key words:** tax obligation, legal relationship, structure of tax obligation.