



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

Summary
The possibility to apply the construction of an obligation in tax relations is examined in the article. It is proven that the category of an obligation cannot be monopolized by the civil law. The author regards features of tax obligation such as: grounds of origin, unique mechanism of mutual rights and duties of the Government and the Taxpayer, subjective tax duty as an element of the obligation. It is also formulated the author's definition of tax obligation

Зобов'язання: родове чи галузеве поняття (податково-правовий аспект)?

В Україні як незалежній державі значна увага в науково-правових дослідженнях приділяється визначенню та переосмисленню вихідних правових категорій. Це пояснюється тим, що в нових соціально-економічних умовах постала потреба адекватного регулювання суспільних відносин. Крім того, за 20 років незалежності України в судовій сфері було проведено чимало реформ та прийнято законодавчих актів, тому, на перший погляд, нагальної необхідності в новому правовому інструментарії немає. Проте цього поки що не можна сказати про податкове право.

Коли в інших сферах уже не лише діють основні нормативні акти регулювання (кодифіковані акти або закони), а й напрацьована відносно усталена законодавча база, податкове регулювання, а з ним і фінансове в цілому, ще тільки розвиваються

Розвиток податкового права в Україні має певні особливості. По-перше, відносини зі сплати податків і зборів є дуже широкою й динамічною сферою, що зазнала останнім часом великих змін. По-друге, Податковий кодекс (далі — ПК) України набрав чинності лише з 1 січня 2011 р., і це, безумовно, стало найбільшою зміною податкового законодавства за останні роки.

Коли в інших сферах уже не лише діють основні нормативні акти регулювання (кодифіковані акти або закони), а й напрацьована відносно усталена законодавча база, податкове регулювання, а з ним і фінансове в цілому, ще тільки розвиваються. Не дивно, що в умовах бурхливого розвитку держави постала проблема формування та переосмислення не тільки категоріального апарату, а й фундаментальних положень національного податкового права, зміни поглядів на фінансово-правові категорії, які давно сприйняті наукою як сталі поняття. Одним із них є уявлення про податкове зобов'язання.

Тривалий час в юридичній науці панувала думка про неприпустимість застосування зазначеної категорії в податково-правовому регулюванні як суто цивільно-правової. Наведена точка зору залишається домінуючою в науці податкового права. Роз'яснити це питання мав ПК України, але з його прийняттям підстав дискутувати стало, здається, ще більше — в Кодексі використовуються обидві категорії: і податкове

зобов'язання, і податковий обов'язок. При цьому, згідно зі ст. 36 ПК України податковим обов'язком визнається обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені цим Кодексом або законами з питань митної справи.

С.Г. Пепеляєв зазначає, що податкове зобов'язання має всі ознаки зобов'язання, розроблені для нього цивільно-правовою наукою. Вчений висловив думку про те, що податкове право, як і цивільне, регулює відносини, пов'язані з розподілом благ, і у зв'язку з цим податкове законодавство запозичує цивілістичний техніко-юридичний інструментарій, необхідний для створення чіткої та стрункої системи оподаткування, що відповідає потребам сучасного суспільства

Разом з тим у гл. 4 ПК України досить активно використовуються поняття «податкове зобов'язання» та «грошове зобов'язання», але в контексті позначення сум, що підлягають сплаті платником податку. Не вдаючись до детального аналізу положень податкового законодавства, зазначимо в цілому, що ми не погоджуємося з таким визначенням та використанням вказаних категорій. При цьому ми не можемо однозначно приєднатися й до усталених наукових позицій із зазначеного питання.

Багато науковців є прихильниками концепції податкового зобов'язання¹. Так, М.В. Карасьова вкладає в податкове й цивільне зобов'язання економічне підґрунтя, зазначаючи, що податкові правовідносини є зобов'язальними, що зумовлено змінами структури власності та потребами економічного обороту². С.Г. Пепеляєв стверджує, що податкове зобов'язання має всі ознаки зобов'язання, розроблені для нього цивільно-правовою наукою³. Вчений висловив думку про те, що податкове право, як і цивільне, регулює відносини, пов'язані з розподілом благ, і у зв'язку з цим податкове законодавство запозичує цивілістичний техніко-юридичний інструментарій, необхідний для створення чіткої та стрункої системи оподаткування, що відповідає потребам сучасного суспільства⁴. Ми погоджуємося з наведеною думкою. Незважаючи на те, що поняття «зобов'язання» є традиційно цивільно-правовим, податкові та цивільні правовідносини мають економічну спільність. Поняття «податкове

зобов'язання» не підміняє поняття «цивільно-правове зобов'язання», а дає змогу найбільш точно відобразити специфіку та економічний зміст податкових відносин.

Казахський вчений Є.В. Порохов не тільки вважає за доцільне використовувати термін «зобов'язання» в податковому праві, а й вводить поняття «склад податкового зобов'язання», до якого входять: суб'єкти податкового зобов'язання, об'єкт податкового зобов'язання і зміст податкового зобов'язання⁵. Крім того, концепція податкового зобов'язання відображена й у ПК Республіки Казахстан. Так, у ст. 24 Закону цієї країни «Про податки та інші обов'язкові платежі до бюджетів» (Податковий кодекс) податкове зобов'язання визначено як зобов'язання платника податків перед державою, що виникає відповідно до податкового законодавства, на підставі якого платник податків зобов'язаний стати на реєстраційний облік у податковому органі, визначати об'єкти оподаткування й об'єкти, пов'язані з оподаткуванням, обчислювати податки та інші обов'язкові платежі до бюджету, складати податкову звітність, представляти її в установлені терміни та сплачувати податки й інші обов'язкові платежі до бюджету⁶.

Особливої уваги заслуговує позиція Д.В. Вінницького, який розглядає податкове право Російської Федерації як самостійну галузь права. При цьому податковому зобов'язанню він відводить місце підгалузі в системі податкового права й називає її «податкове зобов'язальне право»⁷. На цьому російський вчений не зупиняється й виокремлює в зазначеній підгалузі загальну і особливу частини, а також свій предмет. Останнім Д.В. Вінницький вважає відносні організаційно-майнові відносини активного типу, забезпечені майновими санкціями, що складаються між публічно-територіальними утвореннями (фіском) та платниками податків (податковими агентами, платниками зборів, банками), тобто фіскальними боржниками⁸. Така деталізація податкових правовідносин, на нашу думку, зайва, та й навряд чи можна погодитися ще з деякими висновками автора. Зокрема, не зовсім зрозуміла природа «відносних відносин», яку обґрунтовує автор. Крім того, викликає здивування

¹ Див., напр.: Винницький Д. В. Налоговое обязательство и система налогового обязательства // Законодательство. — 2003. — № 7. — С. 22—32; Карасева М. В. Финансовое правоотношение. — М., 2001. — С. 272—283; Налоговое право: Учебник / Под ред. С. Г. Пепеляева. — М., 2003. — С. 147, 148; Порохов Е. В. Теория налоговых обязательств. — Алматы, 2001. — С. 78—155; Цинделиани И. А. Налоговое обязательство в системе налогового права России // Финансовое право. — 2005. — № 9. — С. 17—21.

² Див.: Карасева М. В. Знач. праця. — С. 271—283.

³ Див.: Налоговое право: Учебник / Под ред. С. Г. Пепеляева. — С. 147, 148.

⁴ Див.: Пепеляев С. Г. О налоговых правоотношениях // Налоговый эксперт. — 2001. — № 4. — С. 12.

⁵ Див.: Порохов Е. В. Знач. праця. — С. 78—155.

⁶ Див.: Закон Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый кодекс). — Алматы, 2001. — 236 с.

⁷ Див.: Винницький Д. В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. — СПб., 2003. — С. 300—305.

⁸ Там само.

поділ зобов'язаних осіб на податкових агентів, платників зборів та банки. Незрозуміло, за яким критерієм він відбувався та з якою метою. На нашу думку, будь-яка наука, у тому числі й податково-правова, не може розвиватися без інновацій та принципово нових концепцій, але ми вважаємо, що перетворювати пошук останніх на самоціль не слід.

Як ми вже зазначали, на сьогодні концепція податкового зобов'язання не є загальноприйнятною. Один із активних критиків використання категорії «зобов'язання» в податково-правовому регулюванні М.П. Кучерявенко зазначає: «Вбачається не зовсім точним застосування поняття «зобов'язання» у відносинах, що регулюються імперативними нормами. Зобов'язання характерне для договірних відносин, у 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»⁹. На думку О.А. Ногіної, використання терміна «податкове зобов'язання» призвело б до непотрібних ремінісценцій з галузі цивільного права¹⁰. «Розглядаючи поняття «податковий обов'язок», необхідно підкреслити, що йдеться про обов'язок, а не зобов'язання, — пише А.О. Храбров. — Ось чому зручніше використовувати поняття «податковий обов'язок» як реалізацію чіткого імперативного веління з боку держави, аніж «податкове зобов'язання», що передбачає своєрідну відповідну рівність зобов'язаної й уповноваженої сторони»¹¹.

Таким чином, основними аргументами проти використання терміна «податкове зобов'язання» є:

- 1) цивільно-правова природа зобов'язальних відносин і, як наслідок, —
- 2) неможливість застосування моделі зобов'язання у відносинах, що засновані на імперативному регулюванні.

На нашу думку, категорія «зобов'язання» не може бути монополією лише цивільного права,

⁹ 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.

¹⁰ Див.: Ногіна О.А. Порядок исполнения налоговой обязанности // Кустова М.В., Ногіна О.А., Шевелева Н.А. Налоговое право России. Общая часть: Учебник / Отв. ред. Н.А. Шевелева. — М., 2001. — С. 172.

¹¹ Храбров А.О. Правове регулювання виникнення, зміни і припинення податкового обов'язку: Дис. ... канд. юрид. наук. — Х., 2004. — С. 26.

як і не може повністю виключатися його використання в інших галузях. Слід погодитися, що жодна галузь права не може існувати як замкнена система — вона розвивається разом із суспільством, і, природно, зазнає впливу інших галузей права¹². Таким чином, правова категорія «зобов'язання» набула міжгалузевого значення. Дійсно, запозичення не означає регулювання публічних правовідносин цивільно-правовими нормами. Навпаки, техніко-юридичні прийоми, правові категорії, які до цього використовувалися тільки в цивільному праві, набувають певних особливостей, що дозволяє їх використовувати як міжгалузеві категорії¹³.

Концепція правовідношення податкового зобов'язання цілком відповідає природі відносин між платником податків та державою в особі уповноважених органів. З огляду на центральну роль відносин податкового зобов'язання у податково-правовому регулюванні це зобов'язання має розглядатися і як інститут податкового права (податкове зобов'язальне право), який, хоч і має витоки в цивільному праві, характеризується набором специфічних ознак, притаманних податково-правовому регулюванню

Г.Ф. Шершеневич зазначає, що саме слово «зобов'язання» вживається у різних значеннях: а) в сенсі обов'язку пасивного суб'єкта; б) в сенсі права активного суб'єкта; с) в сенсі всього юридичного відношення; d) в сенсі акта, що посвідчує існування такого відношення. При цьому вчений визначав зобов'язання як таке юридичне відношення, в основі якого лежить право однієї особи на певну дію іншої визначеної особи¹⁴.

Використання зобов'язання як правової форми для відносин, що не регулюються цивільним законодавством, пов'язане з певним перетворенням цієї форми, появою специфічних ознак, які дозволяють відмежовувати публічні зобов'язання від цивільно-правових. На нашу думку, в цілому слід погодитися з визначенням зобов'язання як міжгалузевої категорії, яке наводить І.С. Полищук: це майнове правовідношення, в рамках якого боржник зобов'язаний вчинити певні дії на користь кредитора, а останній має право вимагати виконання цих обов'язків боржником¹⁵.

Як убачається, саме концепція правовідношення податкового зобов'язання цілком відповідає природі відносин між платником податків

¹² Див.: Цинделиани И.А. Знач. праця.

¹³ Див.: Полищук И.С. Понятие и признаки налогового обязательства // Современное право. — 2007. — № 7. — С. 13.

¹⁴ Див.: Шершеневич Г.Ф. Учебник русского гражданского права (по изданию 1907 г.). — М., 1995. — С. 266.

¹⁵ Див.: Полищук И.С. Правовая категория «налоговое обязательство»: возможность и необходимость использования в российском праве. — <http://naloglib.net/024/pravovaya-kategoriya-nalogovoe-obyazatelstvo-vozmozhnost-i-neobkhodnost-ispolzovaniya-v-rossiis?page=0/0>

та державою в особі уповноважених органів. З огляду на центральну роль відносин податкового зобов'язання у податково-правовому регулюванні це зобов'язання має розглядатися і як інститут податкового права (податкове зобов'язальне право), який, хоч і має витоки в цивільному праві, характеризується набором специфічних ознак, притаманних податково-правовому регулюванню.

Виходячи із цих специфічних ознак, податкове зобов'язання можна охарактеризувати так:

1) воно впливає з однозначного імперативного веління держави. Податкове зобов'язання, на відміну від цивільно-правового, засноване на імперативному регулюванні і здійснюється за допомогою механізмів державного примусу. Кожен, хто згідно з вимогами закону зобов'язаний вчиняти певні дії, пов'язані зі сплатою податків, повинен їх вчинити на підставі владного веління держави;

2) це зобов'язання передбачає своєрідний механізм взаємності прав та обов'язків держави і платника податків. Виконання зобов'язання з боку платника покладає на державу обов'язок використати зібрані кошти за призначенням. При цьому, на відміну від цивільно-правового зобов'язання, зазначені взаємні обов'язки не встановлюються в межах одного правовідношення. Скоріше тут можна говорити про «непрямий» зворотний зв'язок прав і обов'язків, який реалізується через інститут державних видатків. Цей інститут регулює відносини у сфері використання коштів бюджетів для забезпечення функціонування держави, підтримання належного рівня освіти, охорони здоров'я та здійснення інших державних функцій;

3) має своїм елементом суб'єктивний податковий обов'язок. Елементами правовідношення є права та обов'язки їх учасників. Відповідно, комплекс обов'язків платника податків у цілому може бути описаний як елемент змісту правовідношення податкового зобов'язання.

У зв'язку з наведеним слід звернути увагу на усталену модель «триєдиного» податкового обов'язку.

Так, М.П. Кучерявенко зазначає, що податковий обов'язок має складну структуру: «сплата податку являє собою реалізацію основного обов'язку платника податків і може бути розглянута як податковий обов'язок у вузькому розумінні. Виходячи з цього, можна зробити

висновок, що податковий обов'язок у широкому розумінні включає:

- 1) обов'язок з ведення податкового обліку;
- 2) обов'язок зі сплати податків і зборів;
- 3) обов'язок з податкової звітності.

Кожен із цих різновидів податкового обов'язку може бути розглянутий досить детально»¹⁶.

Проте щодо наведеного виникає ряд питань. Насамперед, вчений спочатку розмежує податковий обов'язок у широкому й у вузькому розумінні, а потім називає обов'язки зі сплати податку, податкового обліку та податкової звітності різновидами податкового обов'язку.

Податковим зобов'язанням ми пропонуємо вважати правовідношення між державою в особі уповноважених органів та платником податків, що полягає у виконанні платником ряду обов'язків з податкового обліку, сплати податку та податкової звітності, установлених законом

Постає питання: чи слід кваліфікувати ці обов'язки як елементи або різновиди податкового обов'язку у широкому розумінні? Крім того, теорія права розглядає правовий обов'язок як вид і міру належної поведінки суб'єкта. На наш погляд, вид і міра поведінки не може складатися з комплексу обов'язків платника податків. Для позначення подібного складного утворення варто використовувати інший термін.

Водночас, незважаючи на термінологічні суперечності, слід погодитися з думкою вченого про те, що податкові обов'язки платника не вичерпуються лише сплатою податку. Безумовно, цей обов'язок має центральне значення, адже спрямований на реалізацію мети існування податкової системи держави — акумуляцію публічних коштів. Але без адекватного правового регулювання обов'язків з обліку податків та податкової звітності неможливо було б ні ефективно організувати систему оподаткування, ні проконтролювати виконання вимог податкового законодавства платниками.

З огляду на викладене пропонуємо власне визначення податкового зобов'язання. Податковим зобов'язанням ми пропонуємо вважати правовідношення між державою в особі уповноважених органів та платником податків, що полягає у виконанні платником ряду обов'язків з податкового обліку, сплати податку та податкової звітності, установлених законом.

¹⁶ Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: В 6 т. — Х., 2005. — Т. 3: Учение о налоге. — С. 385, 386.