

**І. Я. Олендер,**  
кандидат юридичних наук,  
докторант кафедри фінансового права  
Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого

### **КОНЦЕПЦІЯ «ПОДАТКОВОГО ЗОБОВ'ЯЗАННЯ»: ПРИРОДА І ОСОБЛИВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ**

У науковій роботі здійснено аналіз доктринальних положень з проблематики визначення поняття «податкове зобов'язання», враховуючи підходи вчених щодо розгляду цього поняття крізь призму своєрідного механізму взаємності прав і обов'язків держави і платника податків. Запропоновано відійти від класичного законодавчо закріпленого визначення «податкове зобов'язання», обґрунтовано застосування терміну «фінансове зобов'язання» як такого, що логічно окреслює около регульованих відносин у досліджуваному контексті. Наведено приклади ситуацій, що виникають при регулюванні податкових відносин, в яких право однієї сторони кореспондує обов'язку іншої. Встановлено недоліки законодавчо закріпленої термінології «податкове зобов'язання». Автор наголошує на необхідності розгляду податкового зобов'язання як комплексної категорії, як правовідношення, яке, з одного боку, витікає з однозначного імперативного веління держави, а з другого – 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. У роботі вказано на те, що мобілізація коштів у рамках реалізації податкових відносин не перетинається із процесами їх розподілу та використання ані за часом, ані за нормами, якими регулюються публічні фінансові відносини. Автор доходить висновку про те, що конструкція «зобов'язання» дійсно може застосовуватися у публічних галузях права в окремих випадках, але у податкових відносинах більш доречно говорити про «податковий обов'язок», який характеризується односторонністю вимог держави до платника. У той же час, зустрічних вимог майнового характеру платника до держави у рамках податкового регулювання немає. Акцентовано увагу на доцільності використання при регулюванні податкових відносин категорії «податковий обов'язок» та підкреслює, що обов'язок держави використовувати зібрані за рахунок податків кошти на суспільно важливі потреби, на задоволення публічного суспільного інтересу лежить поза межами податкового обов'язку зокрема та податкового регулювання взагалі.

**Ключові слова:** податкове законодавство, податкове зобов'язання, податкові відносини, платник податку, публічні фінансові відносини.

#### **I. Ya. Olander. The concept of "tax liability": nature and features of application**

The scientific work analyzes the doctrinal provisions on the definition of the concept of "tax liability", taking into account the approaches of scholars to consider this concept through the prism of a mechanism of reciprocity of rights and obligations of the state and the taxpayer. It is proposed to depart from the classic statutory definition of "tax liability", justify the use of the term "financial liability" as one that logically outlines the regulated relationship in the context under study. Examples of situations that arise in the regulation of tax relations, in which the right of one party corresponds to the obligation of the other. The shortcomings of the statutory terminology "tax liability" have been identified. The author emphasizes the need to consider the tax liability as a complex category, as a legal relationship, which, on the one hand, stems from the unequivocal imperative command of the state, and on the other - provides a reciprocal rights and obligations of the state and the taxpayer. commitment on the part of the payer imposes on the state the obligation to use the collected funds for their intended purpose. The paper points out that the mobilization of funds in the implementation of tax relations does not intersect with the processes of their distribution and use, neither in time nor in the rules governing public financial relations. The author concludes that the construction of "obligation" can indeed be applied in public law in some cases, but in tax relations it is more appropriate to speak of "tax liability", which is characterized by unilateral requirements of the state to the payer. At the same time, there are no counter-requirements of property of the payer to the state within the framework of tax regulation. The author emphasizes the expediency of using the category "tax liability" in the regulation of tax relations and emphasizes that the obligation of the state to use the funds collected from taxes for socially important needs, to meet the public interest lies outside the tax obligation in particular and tax regulation in general.

**Key words:** tax legislation, tax liability, tax relations, taxpayer, public financial relations.

**Постановка проблеми.** Податкові відносини характеризуються імперативністю їх регулювання. У цьому контексті необхідним є дослідження природи «податкового зобов'язання» як такого, що виникає в рамках податкових відносин. Зважаючи на те, що категорія «зобов'язання» є запозиченою з іншої галузі права, особливої актуальності набуває питання доцільності її застосування у податкових відносинах.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Підґрунтям цього дослідження стали праці вітчизняних та зарубіжних вчених-юристів з проблематики податкових відносин, зокрема роботи П. М. Дуравкіна, О. О. Головашевича, Г. В. Петрова, І. Л. Самсіна, А.О. Храброва та ін. При цьому необхідно звертати увагу на різноманітність підходів до визначення природи податкового зобов'язання.

**Постановка завдання.** Метою статті є визначення природи концепції «податкового зобов'язання» і особливостей її застосування.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Противником застосування диспозитивних конструкцій у відносинах, що регулюються імперативно, є Н. А. Саттарова. Вона підкреслює таку характеристику зобов'язань, як добровільність їх взяття, вільне волевиявлення сторони, згоду на взяття зобов'язання. При цьому вчена справедливо вказує на відсутність добровільного виявлення платника щодо сплати податку – цей обов'язок імперативно покладається на нього державою. Н. А. Саттарова характеризує податковий обов'язок як «примусове з боку держави обмеження права власності зобов'язаних осіб» [1, с. 147]. Схожу позицію займає П. М. Дуравкін, який наголошує на недоцільності застосовування категорії «податкове зобов'язання» через імперативність податкових відносин, та підкреслює що така імперативність обумовлює саме виконання обов'язків, а не зобов'язань [2, с. 7]. А. О. Беспалова, виходячи із семантики термінів «обов'язок» та «зобов'язання», пише: «вважаємо за доцільне використовувати в податково-правовому колі саме термін «податковий обов'язок», оскільки він повноцінно й усебічно відображає сутність податкових правовідносин і податкового адміністрування, у зв'язку з чим пропонуємо внести відповідні зміни в чинне податкове законодавство» [3, с. 122].

Частина наукової спільноти, яка пропонує використовувати конструкцію «зобов'язання» при сплаті податків і зборів, критично ставиться до законодавчо закріпленої термінології. Наприклад, І. Л. Самсін робить висновок про можливість використання категорії зобов'язання в публічних галузях права та пропонує «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 і обов'язків держави і платника податків, коли виконання зобов'язання з боку платника покладає на державу обов'язок використати зібрані кошти за призначенням» [4, с. 79]. При цьому, з одного боку, при регулюванні податкових відносин дійсно може виникати ситуація, коли праву контролюючого органу кореспондує обов'язок платника податку і навпаки – коли праву платника відповідає обов'язок контролюючого органу. Прикладом останнього можна назвати інститут податкових консультацій. Платник податків може вимагати надання йому письмової індивідуальної консультації, а контролюючий орган має її надати. Водночас, у разі порушення приписів податкового законодавства платником на підставі наданої йому консультації він не буде нести за це відповідальності. Тобто, виникає конструкція право-обов'язку із чітко зрозумілими практичними наслідками її застосування.

З іншого боку, складно однозначно погодитись із І. Л. Самсіним щодо аргументації взаємності обов'язків платників та держави. Він наголошує на наявності «своєрідного механізму взаємності прав і 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, ці взаємні обов'язки не встановлюються в межах одного правовідношення. Швидше тут можна говорити про «непрямий» зворотний зв'язок прав і обов'язків, який реалізується через інститут державних видатків. Цей інститут регулює відносини використання коштів бюджетів для забезпечення функціонування держави, підтримання належного рівня освіти, охорони здоров'я та здійснення інших державних функцій» [4, с. 81]. Виникає питання: які відносини характеризує таким чином І. Л. Самсін – податкові чи фінансові?

Безумовно, і в рамках податкових відносин, і в рамках відносин фінансових відбувається рух публічних грошових коштів. З цим важко сперечатися, адже правовідносини з приводу руху таких коштів та пов'язані з ними правовідносини (спрямовані на забезпечення такого руху) є складовою частиною предмету галузі фінансового права та права податкового. Але предмет податкового регулювання вужчий – до нього включаються відносини, пов'язані переважно з одностороннім рухом публічних коштів (від платника до держави або територіальної громади). Ані питання щодо витрачання, ані питання щодо розподілу публічних грошових ресурсів податковим правом не регулюються.

Виходячи з цього можна зробити висновок, що конструкція «зобов'язання» дійсно може застосовуватися у публічних галузях права в окремих випадках, але у податкових відносинах більш доречно говорити про «податковий обов'язок», який характеризується односторонністю вимог держави до платника. Зустрічних вимог майнового характеру платника до держави у рамках податкового регулювання немає.

У пошуках аргументів щодо двостороннього характеру податкових відносин між державою та платниками, спираючись на податкове й бюджетне законодавство України, А. О. Беспалова наголошує, що «суми надходжень від податків зараховуються до загального фонду бюджету без будь-якого цільового призначення, за винятком надходжень від зборів, які зараховуються до спеціального фонду бюджету» [3, с. 117-121]. Дійсно, надходження з окремих джерел, за рахунок яких наповнюються дохідні частини бюджетів різних рівнів, набувають цільового характеру. Приміром, частина надходжень від акцизного податку, екологічного податку потрапляє до спеціального фонду Державного бюджету. Проте розподіл цих зарахувань відбувається на підставі норм Бюджетного кодексу України (ст. 29), а не податкового законодавства. Тобто у податкових правовідносинах не може бути формалізована вимога цільового використання коштів, зібраних у формі податків, за цільовим призначенням.

Не можемо погодитися і з твердженням щодо потреби «відійти від поширеного на сьогодні сприйняття податкового зобов'язання лише як суми податку... 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» [5, с. 27]. Виходячи з такої логіки, невиконання платником податкового обов'язку звільняє державу від обов'язків використовувати публічні кошти за призначенням? Це нонсенс. Мобілізація коштів у рамках реалізації податкових відносин не перетинається із процесами їх розподілу та використання ані за часом, ані за нормами, якими регулюються публічні фінансові відносини.

Безумовно, потрібно погодитися із тим, що кожен має сплачувати законно встановлені податки і збори – це конституційний припис (ст. 67 Конституції України), на якому будуються податкові відносини [6]. Аргументованим вбачається твердження і про те, 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» [5, с. 27]. Але цей зв'язок не стирає межі між податковим і бюджетним регулюванням.

Так само, як «платник не може відмовитися від виконання обов'язку... обов'язок платника означає, що він повинен незалежно від свого бажання будувати свою поведінку таким чином, як це передбачено податковим законом» [7, с. 132, 133], держава не може відмовлятися від обов'язку використовувати зібрані від сплати податків кошти на реалізацію публічного інтересу. Проте це не означає, що ці правовідносини потрібно змішувати.

Варто зауважити, що І. Л. Самсін, обстоюючи, з однієї сторони, доцільність використання замість категорії «податковий обов'язок» категорію «податкове зобов'язання», з другої сторони, у своїй монографії приходить до подібного висновку. Зокрема, він пише: «податкове зобов'язання полягає у здійсненні платниками низки обов'язків. Правовідношення податкового зобов'язання є одностороннім, тобто характеризується наявністю обов'язків в одного суб'єкта й прав щодо контролю за їх виконанням в іншого. Звичайно, кошти, які зібрані у формі податків, використовують на суспільні блага, і з цієї точки зору держава зобов'язана використовувати кошти за призначенням. Платники податків мають право при цьому перевіряти процес здійснення державних видатків, отримувати інформацію тощо. Але цей процес уже здійснюється в межах інших правовідносин, які регулюються за допомогою інституту державних видатків» [5, с. 95-97]. Отже, наочною є непослідовність у міркуваннях вченого щодо того, яку ж конструкцію варто застосовувати при характеристиці податкових відносин, а саме – комплексу обов'язків платника податків з обліку, сплати податку та формування й подання податкової звітності.

Таким чином, вбачаємо за необхідне приєднатися до позицій О. О. Головашевича, П. М. Дуравкіна, О. В. Дьоміна, Д. А. Кобильніка, Ю. О. Крохіної, І. І. Кучерова, М. П. Кучерявенка, Н. Ю. Онищук, О. А. Пилипенко, Н. І. Хімічевої, А. О. Храброва [8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18], які є прихильниками використання при регулюванні податкових відносин категорії «податковий обов'язок» та ще раз підкреслити, що обов'язок держави використовувати зібрані за рахунок податків кошти на суспільно важливі потреби, на задоволення публічного суспільного інтересу лежить поза межами податкового обов'язку зокрема та податкового регулювання взагалі.

**Висновки.** Отже, доцільно використовувати категорію «податковий обов'язок» при регулюванні податкових відносин. Таким чином, обов'язок держави використовувати зібрані за рахунок податків кошти на суспільно важливі потреби, на задоволення публічного суспільного інтересу лежить поза межами податкового обов'язку зокрема та податкового регулювання взагалі. Податкове зобов'язання необхідно розглядати як комплексну категорію, як правовідношення, яке, з одного боку, витікає з однозначного імперативного веління держави, а з другого – 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.

#### Список використаних джерел:

1. Саттарова Н.А. Принуждение в финансовом праве / под ред. И.И. Кучерова. Москва : Юрлитинформ, 2006. 392 с.
2. Дуравкін П.М. Забезпечення виконання податкового обов'язку : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2010. 18 с.
3. Беспалова А. О. Щодо співвідношення понять «податковий обов'язок» і «податкове зобов'язання». *Право і суспільство*. 2015, №3, Ч. 3. С. 117-122.
4. Самсін І.Л. Податкове зобов'язання: правова природа, динаміка, наслідки невиконання: монографія. Харків. Право, 2013. 389 с.
5. Самсін І. Л. Зміна податкового зобов'язання: підстави та наслідки за Податковим кодексом. *Адвокат*, 2011, № 8 (131). С. 27-31.

6. Конституція України : Закон України від 28 червня 1996 р. № 254к/96-ВР / *Верховна Рада України. Відомості Верховної Ради України*. 1996. 30. № Ст. 141.
7. Петрова Г.В. Налоговые отношения: теория и практика правового регулирования. Москва: Олита, 2003. 360 с.
8. Головашевич О. О. Правове регулювання оподаткування доходів фізичних осіб в Україні: дис. ...канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2010. 202 с.
9. Дуравкін П. М. Забезпечення виконання податкового обов'язку : дис. ...канд. юрид. наук: 12.00.07 . Харків, 2010. 202 с.
10. Демин А.В. Налоговое право России: учебное пособие. Москва: РИОР, 2008. 382 с.
11. Кобильнік Д.А. Правове регулювання пільг при оподаткуванні: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2002. 176 с.
12. Кучеров И.И. Налоговое право России: Курс лекций; изд. 2-е, перераб. и доп. Москва, 2006. 448 с.
13. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права. В 6 т. Харьков, 2005. Т 3. 600 с.
14. Налоговое право России: учеб. для вузов / отв. ред. Ю.А. Крохина. Москва, 2003. 656 с.
15. Онищук Н. Ю. Правове регулювання виконання податкового обов'язку: дис. ...канд. юрид. наук: 12.00.07 . Харків, 2010. 202 с.
16. Пилипенко А.А. Налоговое право: учебное пособие / Минск, 2006. 448 с.
17. Финансовое право: учеб. / отв. ред. Н.И. Химичева. 4-е изд., перераб. и доп. Москва, 2008. 768 с.
18. Храбров А.О. Правове регулювання виникнення, зміни і припинення податкового обов'язку: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2004. 189 с.