

Мінаєва О. М.

*доктор юридичних наук, суддя
Другий апеляційний адміністративний суд
м. Харків, Україна*

МІСЦЕ ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ СЕРЕД ЕЛЕМЕНТІВ ПОДАТКОВОГО ОБОВ'ЯЗКУ

У статті розглянуто проблемні питання податкового обов'язку, як різновиду правового обов'язку. Зазначено, що аналіз змісту податкового обов'язку повинен виходити з того, що дослідженню підлягає різновид родової конструкції обов'язку взагалі.

Встановлено, що статус держави як організатора та контролера відносин зі сплати податків і зборів, інших безумовних обов'язкових платежів, власника грошових коштів, що акумулюються через механізми оподаткування, не дає підстав характеризувати податкові правовідносини як зобов'язальні.

Наголошено на тому, що використання наукою податкового права й податковим законодавством інструментарію інших наук, зокрема цивільного права, не тільки виправдано, а й закономірно. Підкреслено, що при регулюванні певної сфери відносин практично неможливо обійтися лише термінами та інструментами, поняття яких розкривається в нормативних актах виключно податкового законодавства, так як вони набувають специфічних рис, які пов'язані з імперативним методом, неможливістю змінювати об'єм чи характер обов'язків або прав.

Визначено, що зміст податкового обов'язку виражається насамперед імперативними методами фінансово-правового регулювання, та орієнтований на односторонні владні приписи державних органів щодо суб'єктів, що беруть участь у цій сфері. Вказано, що фінансово-правове підпорядкування в цьому випадку є не формальним, не організаційним, а змістовним, тобто сутність такого підпорядкування витікає зі змісту податкового обов'язку. Наголошено, що платник податку ніяким чином організаційно не підпорядковується податковим або іншим контролюючим органам, але безумовність податкового обов'язку

формує всі підстави доцільності та законності аналізу останніми всіх дій платників, що можуть бути пов'язані з оподаткуванням їх майна, доходів, діяльності.

Охарактеризовано податковий облік як про певну підготовчу стадію в податковому процесі, на якій формуються передумови виникнення податкового обов'язку.

Вступ

Податковий обов'язок є одією з центральних категорій податкового права і тому не дивно, що останніми роками його дослідженню присвячено так багато наукових робіт. Це обумовлено цілою низкою факторів серед яких, як і постійне реформуванням фінансової системи України, так і економічні та політичні кризи які спіткали нашу державу за останні роки. У цьому контексті проблема нормативно-правового та доктринального визначення податкового обов'язку, є наріжною, адже без цієї категорії саме існування податкових правовідносин видається нам неможливим.

В науці податкового права все частіше можна зустріти підхід до податкового обов'язку як до складної конструкції, яка містить певну сукупність елементів. Разом з тим залишається дискусійними місце податково обліку серед цих елементів, його змісту, співвідношення з іншими елементами собою тощо. Вирішення цих питань є вельми актуальним, а їх розв'язання має суттєве як теоретичне, так і практичне значення.

Аналіз змісту податкового обов'язку повинен виходити з того, що дослідженню підлягає різновид родової конструкції обов'язку взагалі. Характеристика обов'язку в галузі оподаткування не виключає наявності загальних рис, притаманних обов'язку в цілому. Обов'язок традиційно розуміють як коло дій, покладених на кого-небудь і безумовних для виконання [1, с. 442]. Безумовність виконання – одна з основоположних рис, які визначають сутність будь-якого обов'язку, в тому числі й юридичного. Серед науковців існують різні підходи до визначення поняття та сутності юридичного обов'язку. Слід, на наш погляд, звернути увагу на думку М.І. Матузова з цього приводу. Під правовим обов'язком теоретик права розуміє встановлену законом точну міру суспільно необхідної, найбільш розумної та доцільної поведінки, спрямовану на задоволення інтересів суспільства та особистості [2, с. 151]. С.Ф. Кечекьян

визначає юридичний обов'язок як «обумовлену вимогою, що міститься в нормах права та забезпечену державним примусом необхідність певної поведінки» [3, с. 60]. Саме необхідність, певна невідворотність виконання дій обумовлює природу обов'язку. Тому вельми слушним є акцент на примусі щодо виконання певних дій при визначенні поняття юридичного обов'язку зобов'язаної особи.

Важливою ознакою саме правового обов'язку є примусова сила держави, яка забезпечує його виконання. При цьому слід зазначити, що необхідність стосовно юридичного обов'язку слід розуміти в якості повинності, заснованої на вимогах юридичних норм, а не в сенсі об'єктивної закономірності [4, с. 126]. Не зовсім в даному випадку можна погодитися з С.С. Алексєєвим, який зазначає: «Зобов'язана особа повинна вчинити дії тільки так, а не інакше: іншого вибору в межах даного правовідношення у неї немає» [4, с. 126]. Зауваження стосується двох аспектів. По-перше, у зобов'язаної особи в рамках імперативного веління виконання тієї чи іншої настанови, виконання обов'язку є можливість вибору варіанту виконання, засобу виконання обов'язку у найбільш зручній формі. Нариклад, виконання обов'язку зі сплати податку передбачає вибір платником найбільш зручного способу цієї сплати. З цією метою законодавство пипускає в окремих випадках і не зовсім зручну, певним чином суперечливу стосовно природи податку форму – виконання обов'язку зі сплати податку в натуральній формі [5]. По-друге, зобов'язана особа завжди має вибір між виконанням та невиконанням податкового обов'язку. Але негативні наслідки невиконання обов'язку, забезпечені примусовою силою держави, переважно значніші, ніж якась певна вигода, яку платник отримує при його невиконанні. Це змушує платника завжди робити вибір на користь виконання обов'язку.

Податковому обов'язку як різновиду правового обов'язку притаманні всі риси останнього. Разом з тим, податковий обов'язок має деякі особливості, що обумовлені специфікою податково-правового регулювання. Але перш, ніж перейти до детального аналізу податкового обов'язку, хотілося б зробити декілька зауважень. Перше з них стосується використання як деякими авторами, так і законодавцем категорії «податкового зобов'язання» для позначення змісту податкового регулювання.

На наш погляд, статус держави як організатора та контролера відносин зі сплати податків і зборів, інших безумовних обов'язкових платежів, власника грошових коштів, що акумулюються через механізми оподаткування, не дає підстав характеризувати податкові правовідносини як зобов'язальні. Такої самої думки й ряд авторитетних фахівців у галузі фінансового права [6, с. 105; 7, с. 168].

Зобов'язання є одним із центральних інститутів цивільного права, регулювання якого побудоване на ідеї рівності сторін, зустрічних правах та обов'язках [8]. Фахівці з цивільного права також виступають проти впровадження терміну «податкове зобов'язання» в податкове законодавство та використання його в процесі регулювання податкових відносин. М.М. Сібільов зазначає, що «у сфері публічного права є достаньо дійових правових засобів, притаманних їй і спроможних захистити публічно правові інтереси в такій важливій галузі, якою є фінансове право, що охоплює й відносини у сфері оподаткування» [9, с. 61; 10, с. 25]. Є.О. Суханов підкреслює, що обов'язок зі сплати податків і зборів хоча і є майновим, але публічно-правовим, а не приватно-правовим [11, с. 123]. Ю.А. Ровинський, хоч і вживає поняття податкового зобов'язання, підкреслює, що воно має безумовний характер [12, с. 14], тобто в даному випадку мається на увазі саме обов'язок.

Деякі науковці, використовуючи термін «податкове зобов'язання», зазначають, що податкове правовідношення, яке розвивається за рахунок обов'язку платника податків сплачувати податки і збори, є за своєю сутністю зобов'язальним [12, с. 160; 13, с. 131, 336, 386–387; 14, с. 283; 15, с. 54–57; 16, с. 138–139]. Не можна, на нашу думку, погодитися з такою позицією. В податкових відносинах навряд чи можна говорити про договірне регулювання, взаємні права та обов'язки, що властиво зобов'язальним відносинам. Безумовно, у владних органів є певні обов'язки щодо цільового й раціонального використання коштів, які сформувалися за рахунок надходжень від податків та інших обов'язкових платежів. Але за невиконання таких обов'язків передбачена відповідальність окремих посадових осіб, а не органів, що представляють владну сторону податкових правовідносин. Крім цього, відносини з використання бюджетних коштів вже виходять за межі податкових правовідносин і відносяться до сфери бюджетного регулювання.

Податкове законодавство, застосовуючи дану категорію, розглядає й характеризує платника виключно як особу, правосуб'єктність якої заснована на виконанні безумовного податкового обов'язку [17, с. 23], який охоплює сукупність обов'язків (і похідних від них прав) платників податків, що формуються шляхом об'єднання владних велінь держави і регулюються імперативними методами. Саме при набутті статусу платника податків і зборів особа набуває обов'язку виконувати вимоги законодавства, що регулює порядок сплати податків. Так, наприклад, пункт 15.1. ст. 15 Податкового кодексу України [18] встановлює, що платниками податків визнаються фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з цим Кодексом або податковими законами, і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів згідно з цим Кодексом.

Не зовсім зрозуміло в цьому аспекті твердження Д.А. Кобильнікі, який зазначає, що можна допустити використання зобов'язання в податковому праві, але тільки у випадку, якщо йдеться про певну своєрідну групу відносин. До таких відносин він включає зокрема відносини з забезпечення сплати податків і зборів, коли формуються відповідні угоди між платником і третіми особами [17, с. 23]. Як вбачається, така позиція потребує додаткової аргументації. Безумовно, в такій ситуації, коли мова йде про податкове представництво або подібні відносини, можливе застосування диспозитивних методів регулювання, але говорити про зобов'язання в даному випадку, на наш погляд, недоречно.

Більш логічно в цьому випадку аналізувати диспозитивні форми, методи виконання імперативного податкового обов'язку. Залишаючись за змістом імперативним велінням, податковий обов'язок не виключає того, що держава пропонує вибір, окремі угоди стосовно реалізації цього обов'язку, допускає окремі прояви диспозитивності. Але, на наш погляд, може йтися про диспозитивність форми безумовної імперативної конструкції. Ніхто не передбачає ніяких форм угод стосовно безумовного податкового обов'язку, але можлива диспозитивна форма його виконання. Наприклад, платник податків може на свій вибір здійснювати сплату податків окремо по кожному з них, може

сплачувати їх як консолідований податок. Допускається також утворення консолідованої групи платників податків, коли декілька окремих платників об'єднуються в єдиного. Таким чином, замість декількох податкових обов'язків формується один. Але ні в першому, ні в другому випадку не трансформується сама спрямованість, мета оподаткування, уточнюється лише форма реалізації веління стосовно зобов'язаних осіб. Відносини зі сплати податків і зборів та інших обов'язкових платежів як платником, так і його представником забезпечуються конкретними імперативними податково-правовими засобами [7, с. 182-190], і тут може йти мова лише про делегування безумовних правових обов'язків.

Також, на нашу думку, вимагають уточнення положення деяких авторів про необхідність розмежування сфер регулювання цивільного й податкового законодавства [16, с. 138; 19, с. 30-31]. Щодо цієї в цілому аргументованої позиції є два суттєвих зауваження. По-перше, подібні спроби вже втілені в чинному законодавстві. Принципове положення щодо цього достатньо чітко висвітлено в цивільному законодавстві України. Ст. 1 Цивільного кодексу України [8] встановлює, що до податкових, бюджетних відносин цивільне законодавство не застосовується, якщо інше не встановлено законом. По-друге, як це відбито в застереженні, що міститься у ст. 1 Цивільного кодексу України, повністю піти від застосування цивільно-правових норм у податковому законодавстві вбачається на сьогодні дуже складним завданням. Так, згідно з положеннями в пп. 170.1.3 п. 170.1 ст. 170 Податкового кодексу [18] нерухомість, що належить фізичній особі – нерезиденту, надається в оренду виключно через фізичну особу – підприємця або юридичну особу – резидента (уповноважених осіб), що виконують представницькі функції такого нерезидента на підставі письмового договору та виступають його податковим агентом стосовно таких доходів. Що ж до терміна «представницькі функції», то він, розкриваються у ст. 237 Цивільного кодексу [8]. Існують і інші приклади застосування норм цивільного законодавства при регулюванні податково-правових відносин. Річ у тім, що ці дві сфери регулювання досить тісно взаємопов'язані, бо різнобічно охоплюють господарські процеси [7, с. 19].

В цілому, використання наукою податкового права й податковим законодавством інструментарію інших наук, зокрема

цивільного права, не тільки виправдано, а й закономірно. При регулюванні певної сфери відносин практично неможливо обійтися лише термінами та інструментами, поняття яких розкривається в нормативних актах виключно податкового законодавства. Однак слід також мати на увазі, що з огляду на природу й особливості відносин, що регулюються податковим правом і податковим законодавством, усі перелічені вище терміни та поняття мають специфічні риси, які пов'язані з імперативним методом, неможливістю змінювати об'єм чи характер обов'язків або прав. У передбачених законом випадках такі поняття можуть набувати додаткових відтінків, обумовлених особливостями регульованих податковим правом відносин, при цьому свого галузевого змісту не змінювати [19, с. 67; 20, с. 31-32].

Нам здається, що в цьому випадку ми торкаємося загальнотеоретичної проблеми застосування та узгодження норм законодавства, співвідношення та погодження окремих галузей законодавства. Законодавче закріплення діючої конструкції передбачає в цьому випадку формування не виключно податкових механізмів і навіть не виключно фінансово-правових. Безумовно, застосування конструкції обов'язку передбачає, в першу чергу, чітке конституційне веління, що спрямоване на галузь оподаткування. Саме тому, на наш погляд, вихідним повинне бути положення відповідної статті конституції, що передбачає підстави обов'язку зі сплати податків [21, с. 141]. Виділення саме обов'язку, а не зобов'язання обумовлює деталізацію цього на наступній сходинці законодавчого впливу – загальному податковому законі. В цьому випадку податковий обов'язок може бути уточнено, деталізовано через сукупність обов'язків зобов'язаних осіб (платників податків та зборів) та правах податкових органів. Таким чином, побудована конструкція має бути уточнена по окремих податках і зборах та відповідних актах застосування права.

На окрему увагу заслуговує позиція А.І. Худякова та Є.В. Порохова, які також розкривають систему обов'язків з податкового обліку, обчислення, звітності й сплати як податкове зобов'язання [22, с. 398]. Як ми вже зазначали, конструкція зобов'язання передбачає наявність як обов'язків, так і прав, але навіть самими авторами досліджуване поняття розкривається винятково шляхом конкретизації обов'язків. Вони стверджують,

що обидві сторони податкового зобов'язання (платник податків і держава) виступають носіями як прав, так і обов'язків, причому кожна зі сторін у тій чи іншій ситуації може виступати в ролі як владного, так і зобов'язаного суб'єкта [22, с. 399]. Насправді ж податковий обов'язок передбачає закріплення прав владного суб'єкта щодо дій зобов'язаного й обов'язків останнього щодо держави або її органів; про рівний розподіл прав і обов'язків тут не може навіть іти мова. Складно уявити правовідношення, де платник податків виступає в ролі владного суб'єкта, тим більше щодо держави.

Зміст правосуб'єктності платників податків визначається саме спрямованістю на виконання правового обов'язку, владних велінь держави та її органів як владних суб'єктів податкових правовідносин. Але цим, безумовно, її значення не вичерпується – правосуб'єктність платників податків побудована не тільки на обов'язках, а й на пов'язаних з ними правах [20, с. 46]. Важливо лише підкреслити при цьому, що здійснення цих прав можливе лише за умови закріплення першочергових імперативних обов'язків. Таким саме шляхом побудоване й закріплення правового статусу платників податків у Податковому кодексі України [18]. Стаття 16 цього закону закріплює перелік їх обов'язків, а лише потім у статті 17 встановлюються окремі права, необхідні для реалізації безумовного й першочергового податкового обов'язку.

Державне регулювання відносин у сфері фінансів неможливе без чіткого виконання владних наказів, підпорядкування одних суб'єктів іншим, насамперед – платників податків податковим та іншим органам, що втілюють державну політику у сфері оподаткування. Хотілося б зробити наголос стосовно того, що в цьому випадку йдеться про специфічне, характерне виключно для фінансово-правового регулювання підпорядкування. Загальне публічне підпорядкування (перш за все, адміністративне) суб'єктів найчастіше передбачає певну організаційну залежність, коли нижчий за організаційною ієрархією суб'єкт відносин підпорядковується вищому. Переважно така організаційна підпорядкованість та залежність будується на розподіленні та делегуванні компетенції суб'єктів відносин, залежить від місця даного учасника в системі суб'єктів управління.

Фінансово-правове підпорядкування в цьому випадку є не формальним, не організаційним, а змістовним. Сутність такого

підпорядкування витікає зі змісту податкового обов'язку, конструкції ст. 67 Конституції України [21]. Платник податку ніяким чином організаційно не підпорядковується податковим або іншим контролюючим органам, але безумовність податкового обов'язку формує всі підстави доцільності та законності аналізу останніми всіх дій платників, що можуть бути пов'язані з оподаткуванням їх майна, доходів, діяльності. Відповідно до цього зміст податкового обов'язку визначається насамперед імперативними методами фінансово-правового регулювання, орієнтований на односторонні владні приписи державних органів щодо суб'єктів, що беруть участь у цій сфері. Владність приписів державних органів полягає насамперед у прийнятті цими органами рішень, обов'язкових для іншої сторони правовідносин, та в забезпеченні їх виконання примусовою силою держави.

Кожне конкретне правовідношення, безумовно, вирізняється певною видовою своєрідністю, оскільки кожний суб'єкт володіє певними тільки йому властивими елементами правового статусу. Разом з тим, імперативний характер податкових правовідносин обумовлює чітке розмежування всіх суб'єктів на представників владної та зобов'язаної сторін. Таке співвідношення сторін, обумовлене природою податкових правовідносин, дозволяє проаналізувати правовий статус будь-якого суб'єкта податкового правовідношення саме як представника тієї чи іншої його сторони та виділити його характерні ознаки з урахуванням такої приналежності.

Для ефективного функціонування механізмів оподаткування, забезпечення сплати податків усіма зобов'язаними суб'єктами податковий обов'язок повинен мати відповідне законодавче регулювання. Ефективність податкових механізмів, забезпечення виконання зобов'язаними суб'єктами різноманітних обов'язків у цій сфері у значній мірі залежать від того, як закріплено податковий обов'язок у законодавстві. При цьому під законодавством слід розуміти весь комплекс нормативних актів, що регулюють виконання податкового обов'язку – від Конституції, що закладає підвалини регулювання податкового обов'язку до різноманітних підзаконних актів, які регулюють особливості справляння того чи іншого обов'язкового платежу.

У переважній більшості розвинених країн основи правового регулювання податкового обов'язку містяться в Основному Законі. Слід зазначити, що саме на підставі цих змістовних

положень і відбувається регулювання й функціонування усієї податкової системи певної держави, тому до їх формулювання треба підходити дуже ретельно й відповідально. В Україні таке положення закріплене ст. 67 Конституції України: «кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом» [21]. Ця норма є основою визначення та регулювання податкового обов'язку в Україні. Саме тому досить прикритим є брак чіткості й визначеності цього положення, необхідність розширювального тлумачення й адаптації його до потреб законодавчого регулювання.

Одним із суттєвих недоліків конституційного положення, закріпленого в ст. 67, є відсутність чіткої визначеності кола її адресатів. Незрозуміло, що чи кого мав на увазі законодавець, використовуючи просте, але втім нечітке формулювання «кожен» в якості суб'єкта обов'язків зі сплати податку. Якщо намагатися знайти відповідь на це запитання виходячи з розташування ст. 67, то навряд чи можна значно наблизитися до успіху. Ст. 67 міститься в Розділі II Конституції України «Права, свободи та обов'язки людини і громадянина», що ставить перед нами низку інших питань – наприклад, чи стосується «кожен» людини чи громадянина? Якщо говорити про податковий обов'язок людини немає сенсу, то мова в даному випадку може йти про закріплення податкового обов'язку на підставі громадянства. Але таке розуміння призводить до виникнення досить складної законодавчої колізії. Оподаткування в Україні побудоване на принципі не громадянства, а податкового резидентства, закріпленого законами, по відношенню до яких Конституція має вищу юридичну силу. Таким чином, через неточність у конституційній нормі ставиться під загрозу чинність багатьох положень податкового законодавства. З кола платників податків і зборів відповідно до нього виключається досить велика низка платників (іноземці, особи без громадянства, юридичні особи, їх філії та представництва).

Наступна неточність положень ст. 67 Конституції стосується суттєвого звуження розуміння податкового обов'язку. По-перше, конституційна норма регламентує лише обов'язок зі сплати податку, і не встановлює необхідність виконання інших дій, пов'язаних з оподаткуванням, без яких неможливе нормальне функціонування податкової системи – комплексу обов'язків з податкового обліку та податкової звітності. Крім цього,

податковий обов'язок зводиться майже цілком до необхідності виконання певних дій лише платниками податків. Однак, важко не погодитися з тим, що податковий обов'язок, має більш загальний характер, наскрізне й системоутворююче значення [19, с. 14-15]. Регулювання податкового обов'язку в Україні засноване на відповідних механізмах державного управління оподаткуванням. Виходячи з цього необхідно при регулюванні податкового обов'язку в якості суб'єктів його бачити не тільки платників податків, а й інших учасників податкових відносин, які впливають на процеси, що відбуваються в процесі оподаткування. Такими є податкові, митні органи, інші владні суб'єкти, на яких покладене виконання певних дій у сфері справляння податків і зборів. Крім цього, до кола суб'єктів, що впливають на оподаткування, слід віднести й осіб, які займають певне проміжне місце в ієрархії учасників податкових правовідносин та опосередковують своєчасне і повне виконання податкового обов'язку. До них відносяться насамперед представники платників податку та податкові агенти.

Таким чином, при аналізі податкового обов'язку слід мати на увазі дві видові форми цієї родової категорії – податковий обов'язок зобов'язаних осіб (у першу чергу платників податків) та податковий обов'язок владних органів, уповноважених державою на управління сферою оподаткування. Безумовно, значення регулювання обов'язку платників податків і зборів складно переоцінити, адже саме за рахунок коштів, акумульованих через механізми реалізації податкового обов'язку, створюється більша частина бюджетів, з яких фінансується життєдіяльність держави. Але в процесі реалізації цього обов'язку платники діють не виключно з власної ініціативи. На їх поведінку значний вплив справляють органи, що здійснюють регулювання та контроль у сфері оподаткування. У цій діяльності податкові органи також наділені певними обов'язками, сукупність яких можна звести до іншого видового прояву цієї родової категорії. Отже, податковий обов'язок, будучи категорією, яка виражає зміст податкового регулювання, містить у собі два видових прояви – податковий обов'язок платників податків і зборів, інших обов'язкових платежів та податковий обов'язок владного органу, що полягає у здійсненні покладених на нього державою функцій у сфері оподаткування.

І останнє. Ст. 67 Конституції України фактично зводить податковий обов'язок до необхідності сплати податків і зборів, тобто внесення сум грошових коштів у порядку і розмірах, установлених законодавством. Слід зазначити, що ця позиція міститься в традиційному підході законодавства не тільки України, а й інших держав.

Очевидно, що категорія податкового обов'язку має значно ширше значення, ніж законодавчо встановлена необхідність вчасно внести на відповідний рахунок певну суму грошових коштів. Як ми вже зазначали вище, податковий обов'язок є системною категорією, яка охоплює досить широке коло обов'язків, кожен з яких вирізняється власними особливостями реалізації. Саме за допомогою цих механізмів реалізується обов'язок, установлений ст. 67 Конституції України [17, с. 23–24]. На цю різницю звертає увагу у своїх дослідженнях М.П. Кучерявенко. Він зазначає, що конституційна норма закріплює напрям деталізації обов'язків платників податків, як загально-родовий, а поняття «податковий обов'язок» являє собою системоутворюючу категорію, яка містить у собі обов'язок з податкового обліку, сплати податку й податкової звітності [26, с. 244].

М.В. Карасьова зазначає, що не тільки податковий обов'язок, а й узагалі більшість фінансово-правових обов'язків активного типу, мають складну структуру, тобто містять у собі низку обов'язків [27, с. 212; 19, с. 42–43]. Наприклад, обов'язок платника податків повернути податковий кредит складається з двох видів обов'язків: повернення суми заборгованості й відсотків і дотримання встановленого в договорі порядку погашення суми заборгованості й нарахування відсотків. «Виходячи з усього вищевикладеного можна зробити висновок, що в регулятивних фінансових правовідносинах активного типу зв'язок між правами й обов'язками суб'єктів дуже твердий. Власне, цей зв'язок і утворює структуру регулятивних фінансових правовідносин активного типу. Вона характеризується тим, що поведінці зобов'язаної особи протистоїть право вимоги уповноваженої особи, яке в більшості випадків (крім, головним чином, права вимоги платника податків) є одночасно і його обов'язком» [27, с. 212–213].

Необхідною умовою для дослідження поняття податкового обов'язку є визначення його складових, їх класифікація. На

сьогодні серед представників фінансово-правової науки немає єдиного підходу до проблеми визначення, характеристики і класифікації складових податкового обов'язку платника податків і зборів. Разом з тим, більшість учених, які досліджували категорію податкового обов'язку, погоджуються принаймні з деякими положеннями. По-перше, на кожного зобов'язаного суб'єкта податкових правовідносин безпосередньо покладається конституційний обов'язок платити податки і збори. По-друге, виключно законами встановлюються порядок, терміни, розміри і засоби цієї сплати. Щодо інших положень, які характеризують податковий обов'язок, існує велика кількість варіацій [14, с. 336; 23, с. 42, 43, 55–56; 6, с. 105–117; 28, с. 244–246; 7, с. 168–171; 16, с. 160, 168–169; 24, с. 60].

Чимало питань викликає сама природа, сутність податкового обов'язку та й узагалі податкових відносин. Деякі вчені сутність податкових відносин вбачають у тому, що відповідно до податкового законодавства у платника податків вилучається в Державний бюджет відповідна частина майна в грошовій формі [23, с. 20]. Складно погодитися з таким тлумаченням податкового обов'язку відразу за декількома причинами. По-перше, категорія податкового обов'язку охоплює значно ширше коло понять, ніж вилучення певної грошової суми у доход держави. По-друге, застосування самого терміну «вилучення» носить відтінок примусовості, тоді як податковий обов'язок у багатьох випадках виконується добровільно. По-третє, як ми вже зазначали, крім сплати податку податковий обов'язок включає ще інші складові.

До того ж подібне твердження викликає декілька зауважень і на межі податкового та бюджетного регулювання. По-перше, дійсно частина майна платників в грошовій формі сплачується у відповідні фонди. Переважно такими фондами є бюджети. Виходячи з цього, доцільним уявляється акцент на тому, що ці кошти надходять як до державного, так і до місцевих бюджетів, а не виокремлювати виключно державний бюджет. По-друге, якщо йдеться про позиції російських фахівців в цій галузі, мабуть недоречно виключати ті напрямки, шляхом яких формуються позабюджетні фонди. Стосовно України такий акцент не має сенсу, тому що з прийняттям Бюджетного кодексу України окреме існування позабюджетних коштів за межами спеціального фонду бюджету виключено.

Далі, на окрему увагу заслуговує й питання зв'язку виникнення й наявності податкового обов'язку з податковою правоздатністю. В.І. Гуреев вбачає між цими поняттями нерозривний зв'язок, при цьому стосовно правоздатності зазначає наступне: «здатність мати податкові права й нести податкові обов'язки, що визнається однаковою мірою за всіма фізичними особами (резидентами й нерезидентами). Податкова правоздатність фізичної особи виникає в момент народження і припиняється зі смертю» [23, с. 33–35; 19]. Погоджуючись у цілому з положеннями автора відносно моменту виникнення податкової правоздатності, вважаємо за необхідне уточнити ще деякі питання. Так, не зовсім зрозуміло при такому підході, що робити з правоздатністю юридичних осіб з огляду на те, що у визначенні згадується правоздатність лише фізичних осіб. Не слід забувати, що платниками податків є і юридичні особи, як прямо встановлено в ст. 15 Податкового кодексу України [18]: платниками податків визнаються фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з цим Кодексом або податковими законами, і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів згідно з цим Кодексом.). Слід погодитися з тим, що податки мають бути загальними, тобто до участі в платежі податків повинні бути залучені всі особи й господарства, що користуються охороною даної держави, тобто всі суб'єкти податкових правовідносин як носії суб'єктивних прав та обов'язків [28, с. 34].

Зміст податкової правоздатності В.І. Гуреев убачає в можливості фізичних осіб (резидентів і нерезидентів) мати майно (рухоме й нерухоме) у власності; мати право користуватися майном (наприклад, за договором оренди – нежилым приміщенням, за кредитним договором – коштами та ін.); виконувати відповідну роботу й одержувати певний прибуток від неї. Виходячи з цього, вчений робить висновок, що податкова правоздатність є похідною від цивільно-правової [23, с. 55–56]. З цим, на наш погляд, важко погодитися. Податкова правосуб'єктність має власну природу і специфіку, обумовлену імперативним методом регулювання, певний відокремлений характер, який багато в чому залежить від переваги обов'язків

над правами у правовому статусі платників податків, різниця яких відсутня при диспозитивному методі регулювання цивільних відносин [20, с. 55].

Н.І. Хімічева не виділяє складових податкового обов'язку, й використовує формальний підхід при аналізі обов'язків платників податків – досліджує їх згідно з нормативним закріпленням [24, с. 285]. Безумовно, характеристика складових податкового обов'язку необхідна насамперед для комплексного теоретичного розуміння розглядуваної категорії. Разом з тим, чітке законодавче закріплення складових податкового обов'язку створює додаткові гарантії правового захисту платників податків. Визначення в законі вичерпних переліків прав і обов'язків позбавляє можливості контролюючі органи розширено трактувати зазначені положення нормативного акту і, відповідно, зловживати своїми правами. Платник, навпаки, може і повинен точно знати обсяг своїх податкових обов'язків, які він має виконати.

Слід зазначити, що чинне податкове законодавство України вже має спробу ввести в дію даний принцип. У пп. 4.1.4. п. 4.1. ст. 4 Податкового кодексу України серед засад оподаткування названо презумпцію правомірності рішень платника податку, в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу. Відповідно до цього не допускається розмитості, нечіткості й незрозумілості формулювань та їх різночитання. Більше того, ч. 2 ст. 57 Конституції України [21] закріплює, що закони та інші нормативно-правові акти, які визначають права й обов'язки громадян, мають бути доведені до відома населення в порядку, встановленому законом. При цьому важливо не тільки офіційно опублікувати текст того чи іншого нормативного акту, а й відбити в ньому положення, які були б зрозумілі й доступні будь-якому платнику податків.

На наш погляд, слід погодитися з думкою А.О. Храброва, який зазначає, що логічною виступає побудова обов'язків платника за динамікою їх виникнення. Так, здійснити сплату податку неможливо без попередньої постановки на податковий облік, а

також без ведення у встановленому порядку податкової звітності [19, с. 63–64]. Фактично, всі додаткові елементи обов'язків виступають наслідком, а точніше – складовими обов'язку з податкового обліку (постановки на облік, податкової реєстрації. Відкриття рахунків, участь в інших підприємствах, створення відокремлених підрозділів, зміна місцезнаходження повинні відбиватися в податковому обліку суб'єкта, тому й розглядати їх необхідно як одну із складових податкового обов'язку як комплексної категорії.

Протилежну позицію займає С.Г. Пепеляєв. В цілому погоджуючись з існуванням комплексу обов'язків платників у сфері оподаткування, він вважає, що підґрунтям правового статусу платника податків є основний обов'язок, передбачений Конституцією. Усі інші встановлені обов'язки платника податків так чи інакше спрямовані на забезпечення неухильного, правильного і своєчасного виконання цього основного обов'язку [16, с. 169]. Безумовно, така логіка також прийнятна й у цілому відповідає об'єктивній дійсності. Головна мета оподаткування – надходження грошових коштів до бюджету; головний обов'язок, відповідно – сплата податку, тобто внесення сум цих коштів на певні визначені рахунки. Все інше є ніби оболонкою, зовнішнім оформленням внутрішнього змісту. Дійсно, цілком можливо сказати про позитивний результат виконання податкового обов'язку, якщо підприємство, наприклад, не повідомило про припинення своєї діяльності, оголошення неспроможності (банкрутства), ліквідацію або реорганізацію в строк не пізніше 3-х днів з дня прийняття такого рішення. Разом з тим, неможливе виконання обов'язку зі сплати податку без попереднього виконання облікових обов'язків, коли незрозуміло, яка сума має бути внесена до бюджету, в який термін, а головне – ким.

М.П. Кучерявенко розглядає податковий обов'язок в широкому та вузькому його сенсі. На думку вченого ця категорія має складну природу і внутрішню структуру: її складають три взаємозалежних і взаємодоповнюючих складових, за відсутності яких ця категорія існувати взагалі не може. Цими складовими є обов'язки:

- з ведення податкового обліку;
- зі сплати податків і зборів;
- з податкової звітності.

Податковий обов'язок, на думку М.П. Кучерявенка, може бути диференційований і за видовими обов'язками платника податків, що виникають по кожному податку і збору. Сукупність же подібних обов'язків складатиме комплекс податкових обов'язків платника податків або податковий обов'язок у широкому сенсі [26, с. 406–407].

В цілому погоджуючись із концептуальним підходом до розмежування широкого та вузького розуміння податкового обов'язку, вважаємо, що це положення потребує деякої корекції. З огляду на складність і системність податкового обов'язку як правового явища та значне розмаїття аргументованих позицій учених відносно змісту й складових поняття «податковий обов'язок» [26, с. 406–407; 16, с. 160, 169; 19, с. 63–64; 24, с. 285–287; 23, с. 20; 14, с. 336–337], досить важко визначити певний однозначний орієнтир, ідеальний варіант вирішення цієї проблеми. Виходячи з цього, ми вважаємо доцільним все ж таки взяти за основу позицію М.П. Кучерявенка щодо аналізу двох розумінь податкового обов'язку і спертися на законодавчу позицію, згідно з якою в широкому значенні податковий обов'язок уключає фактично необхідність виконання комплексу дій відносно двох елементів: сплати податку та податкової звітності. Причому основою, стрижнем податкового обов'язку є, безумовно, обов'язок зі сплати податку, а податкова звітність – його доповненням, заключною стадією, при реалізації якої платник повідомляє податкові органи та інших владних суб'єктів податкових правовідносин про своєчасне виконання першо-чергового обов'язку зі сплати податку. Такий саме підхід відбито й у ст. 67 Конституції України, ч. 2 якої встановлює: «Усі громадяни щорічно подають до податкових інспекцій за місцем проживання декларації про свій майновий стан та доходи за минулий рік у порядку, встановленому законом» [21]. Не звертаючи уваги на деякі неточності конституційного положення, на яких ми зупинялися вище, слід зазначити, що акцент на необхідності виконання комплексу обов'язків з податкової звітності є дуже доречним. Щоправда, цей комплекс не зводиться виключно до подачі декларації – існують і інші форми податкової звітності.

Що стосується обов'язку з податкового обліку, який також є одним із найважливіших серед усього комплексу обов'язків платників податків, то навряд чи слід повністю включати його до

змісту поняття «податковий обов'язок», хай і в широкому значенні. Скоріше можна говорити про податковий облік як про певну підготовчу стадію в податковому процесі, на якій формуються передумови виникнення податкового обов'язку. Методами податкового обліку визначаються відповіді на два найголовніші запитання відносно виконання основоположного обов'язку зі сплати податку: «хто?» і «скільки?». Відповідно до цього, недоцільно взагалі говорити про виникнення податкового обов'язку до вирішення принаймні першого з цих питань. Податковий обов'язок не може виникнути «взагалі», без указівки на якогось учасника податкових правовідносин; він завжди чітко персоналізований, тобто неминуче прив'язаний до певного суб'єкта. А це, в свою чергу, неможливо до отримання ним статусу платника податків, що не відбувається без залучення механізмів податкового обліку.

Так, громадянин Іванов до того, як отримати будь-який об'єкт оподаткування (зарплату, прибуток, майно та ін.) чи займатися певною діяльністю, що пов'язана з необхідністю вчинення яких-небудь дій відносно сплати податку чи податкової звітності, зобов'язаний отримати в районній податковій інспекції за місцем проживання індивідуальний ідентифікаційний номер (код) платника податку. Замість цього моменту він стає суб'єктом податкових відносин, який здатен володіти й набувати податкові обов'язки. Іншими словами, до того моменту, поки його персональним даним (імені, прізвищу, даті народження) в Єдиній системі обліку фізичних осіб-платників податків не буде відповідати унікальний ідентифікаційний номер, він не може бути суб'єктом податкових правовідносин, носієм податкових обов'язків і прав, тобто його як платника податку просто не існуватиме. Фактично в такій ситуації для будь-якого суб'єкта неможливі й легальні форми отримання об'єктів оподаткування. Дійсно, дані про ідентифікаційний код платника податку необхідні як для укладення договору купівлі-продажу майна, так і для трудового договору чи отримання свідоцтва фізичної особи-підприємця.

Таким чином, ми будемо розглядати обов'язки з податкового обліку як певну відокремлену сукупність обов'язків платників податків, яка, тим не менше, має велике значення й здійснює безпосередній вплив на систему податкового обов'язку. Далі ми більш детально розглянемо сутність, структуру, особливості

правового регулювання податкового обліку, що дасть нам змогу точніше визначити й місце обов'язків щодо нього в системі податкового обов'язку в широкому значенні.

Висновок

В результаті дослідження податкового обов'язку та місця податкового обліку серед його елементів можна дійти висновку, що будучи категорією, яка виражає зміст податкового регулювання, податковий обов'язок як складна конструкція включає в себе обов'язок платників податків і зборів, інших обов'язкових платежів з виконання комплексу дій відносно сплати податку та податкової звітності і обов'язку владного органу, що полягає у здійсненні покладених на нього державою функцій у сфері оподаткування. При чому, для платників обов'язок зі сплати податку є основним, а податкова звітність – другорядним.

Що ж до податкового обліку, то це одним із найважливіших елементів серед усього комплексу обов'язків платників податків, однак не треба його повністю ототожнювати з «податковим обов'язком». На нашу думку тут податковий облік це певна підготовча стадія в податковому процесі, на якій формуються передумови виникнення податкового обов'язку.

Література:

1. Ожегов С.И., Словарь русского языка / под ред. Н.Ю. Шведовой. Москва : Русский язык, 1997. 944 с.
2. Матузов Н.И. Правовая система и личность. Саратов, 1987. 294 с.
3. Кечекьян С.Ф. Правоотношения в социалистическом обществе. Москва : АН СССР, 1958. 187 с.
4. Алексеев С.С. Общая теория права : в 2-х т. Москва : Юридическая литература, 1982. Т. 2 : 360 с.
5. Про запровадження в порядку експерименту єдиного (фіксованого) податку для сільськогосподарських товаровиробників. Закон України від 15.01.1998 р. № 25/98-ВР. *Відомості Верховної Ради України*, 1998. № 6. Ст. 207.
6. Кучеров И.И. Налоговое право России: курс лекций. Москва : ЮрИнфоР, 2001. 360 с.
7. Основы налогового права : учеб. пособие / под ред. Н.П. Кучерявенко, Харьков : Легас, 2003. 384 с.

8. Цивільний кодекс України : Закон України від 16.01.2003 р. № 435-IV. *Офіційний вісник України*, 2003. № 11. Ст. 461.
9. Сібільов М.М. Наслідки використання правових засобів приватного права при регулюванні публічно-правових відносин. *Проблеми законності* : респ. міжвідом. наук. збірник / Відп. ред. В.Я. Тацій. Харків. НЮАУ, 2001. 209 с.
10. Сергєєва В.В. Способи забезпечення виконання податкового обов'язку : дисертація. Ірпінь. 2005. 202 с.
11. Суханов Е.А. Гражданское право : учебник. Москва.: БЕК, 2000. 704 с.
12. Ровинский Е.А. Основные вопросы теории советского финансового права. Москва : Госюриздат, 1960. 193 с.
13. Карасева М.В. Финансовое правоотношение. Москва : НОРМА, 2001. 288 с.
14. Налоги и налоговое право : учебник / под ред. А.В. Брызгалина. Москва : Аналитика-Пресс, 1998. 608 с.
15. Петрова Г.В. Налоговое право : учеб. пособие для вузов. Москва : ИНФРА-М – НОРМА, 1997. 271 с.
16. Налоговое право : учеб. пособие / под ред. С. Г. Пепеляева. Москва : ИД ФБК – ПРЕСС, 2000. 608 с.
17. Кобильнік Д.А. Правове регулювання пільг при оподаткуванні : дисертація. Харків. 2002. 176 с.
18. Податковий кодекс України : Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI. Дата оновлення: 01.08.2021. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 13.09.2021)
19. Храбров А.О. Правове регулювання виникнення, зміни і припинення податкового обов'язку : дисертація. Харків, 2004. 213 с.
20. Перепелица М.А. Правовое регулирование статуса плательщиков налогов и сборов в Украине : монографія. под ред. Н.П. Кучерявенко. Харьков : Легас, 2003. 116 с.
21. Конституція України. *Відомості Верховної Ради України*, 1996. № 30. Ст. 141.
22. Худяков А.И. Налоговое право Республики Казахстан. Общая часть : учебник. Алматы : НОРМА-К, 2003. 511 с.
23. Гуреев В.И. Российское налоговое право : учебник. Москва : ОАО «Изд-во «Экономика», 1997. 383 с.
24. Химичева Н.И. Налоговое право : учебник. Москва : БЕК, 1996. 524 с.

25. Финансовое право : учебник / отв. ред. Н.И. Химичева. Москва : Юристъ, 1999. 594 с.

26. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права : в 6 т. Харьков : Легас, 2005. Т.3 : Учение о налоге. 598 с.

27. Карасева М.В. Финансовое правоотношение : монографія. Москва : Норма, 2001. 288 с.

28. Кучерявенко Н.П. Налоговое право : учеб. пособие. Харьков : Легас, 2001. 584 с.