

ПОДАТКОВЕ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ ЯК СФЕРА ФІНАНСОВОЇ ДІЯЛЬНОСТІ (НА ПРИКЛАДІ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА АЗЕРБАЙДЖАНСЬКОЇ РЕСПУБЛІКИ)

У статті досліджено співвідношення конструкцій "обов'язок" та "зобов'язання". При характеристиці співвідношення цих категорій проаналізовано положення Конституції та податкового законодавства України й Азербайджанської Республіки. Здійснено порівняльну характеристику закріпленого в законодавчих актах зазначених країн поняття податкового обов'язку. Обґрунтовано логічність заміни "податкового зобов'язання" на "суму податку".

Ключові слова: обов'язок, зобов'язання, податково-правове регулювання, фінансова діяльність, сума податку.

Співвідношення конструкцій "обов'язок" та "зобов'язання" є однією з найбільш дискусійних проблем у сучасному фінансовому праві. Низка авторів, базуючись на імперативній природі фінансової діяльності, сукупності фінансово-правових норм як безапеляційних владних приписів, виходить з того, що найбільш зручним при аналізі фінансової діяльності є застосування конструкції "обов'язок". Інші фахівці вважають логічним та послідовним використання конструкції "зобов'язання" при регулюванні як фінансової діяльності в цілому, так і окремих її інституційних складових. Ми вважаємо, що є певна послідовність у більш виваженому застосуванні таких понять. До проблеми співвідношення категорій "обов'язок" і "зобов'язання" у своїх працях зверталися Д. В. Вінницький, Л. К. Воронова, М. П. Кучерявенко, І. Л. Самсін та ін. Саме праці цих авторів стали підґрунтям нашого дослідження.

Метою статті є аналіз категорій "обов'язок" та "зобов'язання" на прикладі законодавчої регламентації в Україні й Азербайджанській Республіці та визначення найбільш доцільної з них при закріпленні в актах законодавства.

Безумовно, коли йдеться про фінансово-правові норми, які передбачають оформлення владного наказу від публічного суб'єкта зобов'язаній особі, то це має набувати форми обов'язку, коли останній вимушений будувати свою поведінку виключно так, як це закріплено імперативною нормою. Найбільш яскраво це проілюстровано в податковому праві, де однією з найбільш принципових і вихідних категорій є саме обов'язок: "кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. Усі громадяни щорічно подають до податкових інспекцій за місцем проживання декларації про свій майновий стан та доходи за минулий рік у порядку, встановленому законом" [1, ст. 67]. У режимі податково-правового регулювання платник податку переважно має обов'язки, тоді як повноваження владного суб'єкта стосуються прав. Тобто на рівні окремих інститутів використовується переважно конструкція обов'язку.

Дійсно, при використанні конструкції "обов'язок" порушується рівновага зустрічних прав і обов'язків осіб, які протистоять один одному в правовідносинах. Так, платник має обов'язок сплатити податок та незначну кількість прав (які в деяких випадках мають характер гасел). Водночас, контролюючі органи мають права щодо контролю за виконанням платниками своїх обов'язків та ніяких обов'язків щодо них. Конструкція обов'язку простежується і в інших фінансово-правових інститутах. Наприклад, при регулюванні такої стадії фінансової діяльності, як правове регулювання публічних видатків. У цій ситуації вже публічний суб'єкт має обов'язок виділяти кошти та фінансувати відповідні заходи (освіта, медицина, правопорядок тощо) за рахунок коштів, зібраних і розподілених на попередніх стадіях. Водночас, зобов'язані особи мають право вимагати своєчасного та якісного фінансування. Механізм обов'язку працює, але змінюється напрям делегування імперативного припису. Порівняно із податковим регулюванням владна та зобов'язана особа міняються місцями.

На нашу думку, досить логічним є застосування конструкції "зобов'язання" при узагальненому погляді на всю фінансову діяльність, при об'єктивному поєднанні окремих фінансово-правових інститутів чи підгалузей у єдину систему. У цих умовах конструкція "зобов'язання" якраз і може бути необхідною. Наприклад, при єдиному погляді на сукупність регулювання публічних доходів та публічних видатків. Так, при регулюванні відносин щодо формування публічних доходів у владних суб'єктів виникають права, тоді як у зобов'язаних – обов'язки. Але вже при регу-

люванні публічних видатків владні особи набувають переважно обов'язків, тоді як зобов'язані особи – прав. Таким чином, якщо розглядати ці дві підгалузі як єдине угруповання (а воно за своєю природою таким і є, бо поєднує єдині – фінансово-правові норми), виникає логічна конструкція “зобов'язання”. При цьому у владного суб'єкта є права (контролювати виконання обов'язків зобов'язаними особами у процесі формування публічних доходів) та обов'язки (своєчасно та в повному обсязі фінансувати та забезпечувати відповідні потреби держави та територіальних громад), тоді як у зобов'язаних осіб також є обов'язки (своєчасно та в повному обсязі передавати кошти для формування публічних доходів) та права (отримувати відповідне фінансування соціальних та інших, визнаних державою та територіальними громадами, потреб).

Але, звісно, без використання категорії “обов'язок” і саме імперативного обов'язку зрозуміти природу фінансової діяльності неможливо. Одним з найбільш значущих інститутів фінансової діяльності є податкове регулювання. Саме в податковому праві і має йтися про застосування конструкції “обов'язок”. Фактично, на цьому будується і конституційне регулювання в цій сфері. Конституційний припис азербайджанського законодавця виглядає трохи інакше, ніж ст. 67 Конституції України. Так, ст. 73 “Податки та інші державні збори” Конституції Азербайджанської Республіки визначає, що сплачувати встановлені законом податки та інші державні збори в повному обсязі та своєчасно є обов'язком кожного. Ніхто не може бути примушений сплачувати податки та інші державні збори за відсутності передбачених законом підстав та поза обсягом, визначеним у законі. При такому підході сплата податків та зборів не передбачає ніяких підстав домовленостей, договорів, а виконується через механізм обов'язку.

Зрозуміло, що акцент саме на обов'язок має делегуватись і безпосередньо до податкового законодавства. На сьогодні такого не відбулося. Податковий кодекс України використовує як конструкцію “обов'язок”, так і “зобов'язання”. Немає чіткого розуміння і в співвідношенні цих понять Податковому кодексі Азербайджанської Республіки. Так, ст. 77 цього акта називається “Податкове зобов'язання”. Водночас, п. 77.1 ст. 77 Податкового кодексу Азербайджанської Республіки визначає податкове зобов'язання як обов'язок платника сплатити податки, в тому числі поточні податкові платежі у випадках і порядку, що визначені цим Кодексом. Виникає декілька питань. По-перше, яким чином у такій редакції співвідносяться податки й податкові платежі, бо визначення останніх у Податковому кодексі Азербайджанської Республіки відсутнє? Чи входять до податкових платежів різні варіанти донарахувань на податкове зобов'язання (пеня, штрафи), чи включають лише податки? По-

друге, чому податкове зобов'язання пов'язується лише із сплатою податку, а поза межами законодавчого регулювання опиняються в цій ситуації обов'язки з податкового обліку та податкової звітності? По-третє, яким чином і назва, і зміст ст. 77 узгоджуються із ст. 85 “Строки виконання обов'язків зі сплати податку” Податкового кодексу Азербайджанської Республіки? Так, єдиний кодифікований акт містить категорії як “обов'язок”, так і “зобов'язання”, що суперечить як формальній логіці, так і послідовності законодавця.

Трохи інакше регулюються такі відносини в Податковому кодексі України. У цьому акті використовуються як конструкція “обов'язок”, так і “зобов'язання”. У ст. 14 Податкового кодексу України визначено податкове зобов'язання як суму коштів, яку платник податків, у тому числі податковий агент, повинен сплатити до відповідного бюджету як податок або збір на підставі, в порядку та строки, визначені податковим законодавством (у тому числі сума коштів), визначена платником податків у податковому векселі та несплачена в установленій законом строк [2, пп. 14.1.156 п. 14.1 ст. 14]. Тобто податкове зобов'язання, відповідно до чинного податкового законодавства України, виступає лише сумою податку, який має перерахувати платник податку до бюджету. Використання категорії “податкове зобов'язання”, на нашу думку, не фундаментальний виважений принцип податкового регулювання, а данина історії. Справа в тому, що на початку ХХІ ст. в податкове законодавство було запроваджено поняття податкового зобов'язання, без якої-небудь додаткової аргументації та пояснення. Саме про це йшлося в Законі України “Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та додержавними цільовими фондами” [3; 4]. Тобто конструкція “зобов'язання” в податковому регулюванні – це не той об'єкт, на заміну якого в жодному разі погодитись не можна. Саме тому, на наш погляд, було б зручніше для єдності термінології “податкове зобов'язання” змінити на “суму податку”.

Більш привабливим є підхід українського законодавця до визначення та закріплення змісту саме податкового обов'язку. Так, ст. 36 “Податковий обов'язок” Податкового кодексу України під податковим обов'язком визначає обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені цим Кодексом, законами з питань митної справи [2, п. 36.1 ст. 36]. Хотілося б звернути увагу на дві обставини, принципово важливі при такому визначенні. По-перше, йдеться саме про обов'язок, а не зобов'язання. Більше того, у п. 36.3 ст. 36 цього акта наголошено, що податковий обов'язок є безумовним і першочерговим стосовно інших неподаткових обов'язків платників податків, крім випадків, перед-

бачених законом. По-друге, визначення податкового обов'язку охоплює його триланковість, що передбачає деталізацію та виконання обов'язку з податкового обліку, обов'язку зі сплати податку та обов'язку з податкової звітності. При цьому важливо звернути увагу на сполучення "та/або". Йдеться в цьому випадку про те, що у платника може й не бути обов'язку із сплати (використовує відповідні податкові звільнення тощо), але обов'язки щодо обліку та звітності залишаються. Вони мають такий самий безумовний та імперативний характер і невиконання їх є об'єктивною підставою для притягнення до відповідальності.

Стаття 37 "Виникнення, зміна і припинення податкового обов'язку" та ст. 38 "Виконання податкового обов'язку" формують закінчене уявлення законодавця щодо завершене родової конструкції податкового обов'язку. Сукупність ст. 36–38 Податкового кодексу України закріплює підхід до податкового обов'язку як сукупності процедур, що регулюють поведінку зобов'язаного суб'єкта. Безумовно, у подальшому законодавець повертається до цього, але в більш вузькому значенні. Йдеться про два випадки. З одного боку, в Розділі II "Адміністрування податків, зборів, (обов'язкових платежів)" деталізовано процес розрахунку суми податку, застосування засобів забезпечення виконання податкового обов'язку, визначення податкового боргу тощо, але всі вони стосуються визначення саме суми податку. З іншого боку, деталізація здійснюється і за кожним податком чи збором окремо у відповідному розділі (починаючи з Розділу III), який регулює сплату відповідного окремого платежу.

Азербайджанський законодавець підхід до визначення цілісної конструкції податкового зобов'язання починає зі ст. 77 "Податкове зобов'язання", про що вже йшлося вище, та продовжує фактично до ст. 94 Податкового кодексу Азербайджанської Республіки. Сюди входять норми, які регулюють виконання зобов'язань зі сплати податку (як у цілому, так і в окремих випадках), розрахунок та сплата податку (як безпосередньо платником, так і податковими органами), повідомлення та місце сплати податку, повернення зайве стягнутих податків та

порядок погашення заборгованостей, опис майна та порядок утримання податку за його рахунок, відповідальність за неперераховані своєчасно податки до бюджету, списання безнадійних боргів та тягар доказування.

Висновки. Отже, на нашу думку, підхід українського законодавця більш логічний, що передбачає розмежування загального підходу до визначення та характеристики податкового обов'язку за трьома напрямками: родові визначення, загальні засади адміністрування, використання за кожним окремим платежем. Статті 77–94 Податкового кодексу Азербайджанської Республіки змішують таку сукупність законодавчих норм, хоча вони мають не зовсім однакові мету й характер реалізації. Безумовно, мета всіх норм податкових кодексів єдина – регулювання податкових відносин, але є певні особливості у їх використанні. Так, при визначенні Податкового кодексу (це переважно Загальні положення) йдеться про закріплення норм-дефініцій, використання матеріальних приписів. Адміністрування податків та зборів (розрахунок суми податку, засоби забезпечення виконання обов'язку, адміністративне оскарження тощо) забезпечується процедурними нормами. Реалізація ж податкового обов'язку на рівні окремих платежів вже набуває видової специфіки при виникненні такого обов'язку та засобів його реалізації.

Список використаної літератури

1. Конституція України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – №30. – Ст. 141.
2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13–14, 15–16, 17. – Ст. 112.
3. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами : Закон України від 21.12.2000 р. № 2181-III // Відомості Верховної Ради України. – 2001. – №10. – Ст. 44.
4. Про податок на додану вартість : Закон України від 03.04.1997 р. № 168/97-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1997. – № 21. – Ст. 156.

Стаття надійшла до редакції 25.09.2014.

Дамирчиев М. А. Налоговое обязательство как сфера финансовой деятельности (на примере налогового законодательства Азербайджанской Республики)

В статье исследовано соотношение конструкций "обязанность" и "обязательства". При характеристике соотношения этих категорий проанализированы положения Конституции и налогового законодательства Украины и Азербайджанской Республики. Представлена сравнительная характеристика закрепленного в законодательных актах указанных стран понятия налоговой обязанности. Обосновано логичность замены "налогового обязательства" на "сумму налога".

Ключевые слова: обязанность, обязательство, налогово-правовое регулирование, финансовая деятельность, сумма налога.

Damercheev M. Tax Liability as a Sphere of Financial Activity (for Example, the Tax Legislation of the Azerbaijan Republic)

To research of value structures "duty" and "obligation". The author believes that when it comes to financial and legal provisions that provide powerful processing order of a public entity must face,

this should take the form of duty, when the latter is forced to build their behavior by only way that enshrined this peremptory norm. When in tax and regulation taxpayer preferably has responsibilities, while the ruling powers relating to the subject of rights, but duty construction seen in other financial and legal institutions (such as the regulation of public expenditure). However, the author believes that the application is quite logical construction "obligation" in the summary view of the entire financial activity, an objective combination of certain financial and legal institutions or sub-sectors into a single system. In characterizing the correlation between the categories "duty" and "obligation" by resorting to value the Constitution and tax legislation of Ukraine and Azerbaijan. The author notes that the Tax Code of Ukraine uses design as "duty" and "obligation", while there is no clear understanding in the ratio of these concepts with a view to the Tax Code of the Azerbaijan Republic. Comparative characteristics set forth in the legislation referred to the concept of tax obligation, based on which determined that a more logical approach Ukrainian legislators in distributing general approach to the definition and characteristics of the tax obligation in three areas: the generic definition of general principles administration, use for each payment. Done a little insight into the history, given that the author concluded that the use of the category "tax liability" - not a fundamental principle of a balanced tax regulations, and a tribute to history. Based on the analysis, the author points out that it would be more convenient for the unity of the terminology "tax liability" changed to "income taxes".

Key words: duty, commitment, tax and regulation, financial activities, the amount of tax.