



Н. Ю. Ковальова\*

## СПІВВІДНОШЕННЯ ОБ'ЄКТИВНОГО ТА СУБ'ЄКТИВНОГО ПОДАТКОВОГО ОБОВ'ЯЗКУ

Категорія “податковий обов'язок” є однією з центральних у податковому праві. Фактично будь-яка норма, що регулює відносини в сфері оподаткування, в тій чи іншій мірі спрямована на регулювання податкового обов'язку, оскільки метою існування всього механізму оподаткування є формування доходів держави за допомогою податкових надходжень.

Дослідженню питання податкового обов'язку приділялась увага в науці податкового права у працях С. Г. Пепеляєва, М. П. Кучерявенка, В. І. Гурєєва, І. І. Кучерова та інших правників. Якщо звернутися до загальнотеоретичних досліджень категорії правового обов'язку, то можна побачити, що в юридичній літературі найбільш часто використовується термін “юридичний обов'язок”. При чому мається на увазі саме суб'єктивний обов'язок, що належить конкретному суб'єкту за наявності певних обставин. У той же час існують підстави виділяти поряд із суб'єктивним обов'язком обов'язок і об'єктивний у їх взаємозалежності та взаємозв'язку.

Метою статті є не лише дослідження поняття податкового обов'язку як такого взагалі, але виділення об'єктивного та суб'єктивного податкового обов'язку, з'ясування їх особливостей та співвідношення (взаємозв'язку та взаємозалежності). Як правило, юридичний обов'язок розглядається як міра належної поведінки, що міститься в юридичних нормах і забезпечується у разі необхідності державним примусом<sup>1</sup>. Таке визначення є найбільш поширеним. С. Ф. Кечек'ян, характеризуючи правовий обов'язок, наголошував на тому, що визначення податкового обов'язку як належної поведінки не виражає сутності обов'язку. На його думку, “належна поведінка” — це та поведінка, що відповідає обов'язку, тобто виконання обов'язку, а не сам обов'язок. Обов'язком же є, якщо можна так висловитися, належність певної, передбаченої нормами права поведінки, а не сама належна поведінка. Обов'язок може залишитися й невиконаним і тим не менш він зберігається, хоча “належної поведінки” нема<sup>2</sup>.

Конституція України<sup>3</sup> в ч. 1 ст. 67 встановила обов'язок кожного сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. Ця норма-принцип закріпила безумовний податковий обов'язок, точніше податковий обов'язок у вузькому розумінні, оскільки крім основного обов'язку зі сплати податків і зборів до податкового обов'язку також відносяться обов'язок з податкового обліку та податкової звітності. Законодавство в сфері оподаткування в свою чергу уточнює та деталізує зміст конституційного обов'язку (закріплюється вичерпний перелік податків і зборів, визначаються платник податку, об'єкт оподаткування, ставки, пільги щодо оподаткування та ін). Таким чином, на рівні нормативно правових актів закріплено абстрактний обов'язок сплачувати податки, який носить об'єктивний характер, не залежить від волі суб'єкта і від виконання якого платник відмовитися не може. Він виражає об'єктивну необхідність у сплаті податків, чим забезпечується існування самої держави та територіальних громад.

Розглядаючи правовий обов'язок як результат норм об'єктивного права, важливо враховувати саме правову форму закріплення обов'язку. Правового обов'язку поза правом бути не може. У свою чергу, особливістю податкового обов'язку є не просто правова форма його закріплення, але й доволі глибока деталізація як за різновидами (переважно шляхом формування закритих, вичерпних переліків), так і за способами зміни (встановлення чітких форм, строків сплати податку, звітності і т. д.)<sup>4</sup>.

© Ковальова Н. Ю., 2008

\* здобувач кафедри фінансового права Національної юридичної академії України імені Ярослава Мудрого (м. Харків)

<sup>1</sup> Кучерявенко Н. П. Курс налогового права. В 6 т. — Х.: Легас, 2004. — Т. II: Введение в теорию налогового права. — С. 345.

<sup>2</sup> Там само. — С. 357.

<sup>3</sup> Конституція України від 28.06.1996 р. // ВВР. — 1996 — № 30. — Ст. 141.

<sup>4</sup> Кучерявенко Н. П. Курс налогового права. В 6 т. — Х.: Легас, 2004. — Т. II: Введение в теорию налогового права. — С. 357.



Для того щоб реалізувати належним чином встановлений конституційний обов'язок, необхідно встановити співвідношення об'єктивного та суб'єктивного податкового обов'язку. На сьогодні законодавчого визначення категорії "податковий обов'язок", на жаль, не існує. Можливо, з прийняттям Податкового кодексу це питання буде вирішено. До того ж в деяких законодавчих актах у сфері оподаткування поряд з терміном "податковий обов'язок" використовуються й інші терміни, що породжує певні суперечності у розумінні цього поняття, а також складності у правозастосуванні. Так, у Законі України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами"<sup>5</sup> використовується термін "податкове зобов'язання", під яким розуміється зобов'язання платника податків сплатити до бюджетів або державних цільових фондів відповідну суму коштів у порядку та у строки, визначені чинним Законом або іншими законами України. Тобто фактично за змістом "податкове зобов'язання" співпадає з обов'язком по сплаті податків і зборів. Така підміна понять є некоректною, оскільки використання терміна "зобов'язання" є характерним для договірних відносин, що використовують диспозитивні методи та будуються на принципах рівності суб'єктів. Податкові ж правовідносини будуються на принципах влади і підкорення, регулюються шляхом владних приписів з боку держави. Тому навряд чи зобов'язання може відображати природу обов'язків платника податків, їх безумовний та першочерговий характер<sup>6</sup>.

У Законі України "Про систему оподаткування"<sup>7</sup> під платниками податків розуміються юридичні та фізичні особи, на яких згідно з законами України покладено обов'язок сплачувати податки і збори (обов'язкові платежі). Тобто податковий обов'язок ототожнюється з обов'язком зі сплати податків і зборів, який є, хоча й основною, але тільки частиною останнього. До особливостей податкового обов'язку можна віднести його складний характер, оскільки він, як правило, складається з системи елементів-обов'язків. Так, податковий обов'язок платника податку реалізується через обов'язок ведення податкового обліку, обов'язок сплати податків та зборів, обов'язок податкової звітності.

Д. А. Кобильник вдало відзначає, що "податковий обов'язок є певною системою, збірною категорією, яка охоплює досить широке коло його різновидів, за допомогою яких реалізується конституційний обов'язок щодо сплати податків і зборів"<sup>8</sup>. Інакше кажучи, за своєю сутністю податковий обов'язок є дійсно системною категорією, яка складається з основного (обов'язку зі сплати податків і зборів) і додаткових (спрямованих на належне виконання основного) обов'язків платника податків, перший з яких передбачає другі, а другі спрямовані на забезпечення належного виконання першого.

Практично завжди податковий обов'язок ототожнюють з обов'язком по сплаті податку, який є, у свою чергу, основним конституційним обов'язком. Але це тільки частина його змісту. Дійсно, сплата податку представляє собою реалізацію основного обов'язку платника податку і може бути розглянута як податковий обов'язок у вузькому розумінні. Однак податковий обов'язок у широкому розумінні включає:

1) обов'язок із ведення податкового обліку;

2) обов'язок зі сплати податків і зборів;

3) обов'язок з податкової звітності<sup>9</sup>. Вбачається, що розташування обов'язків, що становлять податковий обов'язок у широкому розумінні, у такій послідовності не змінює головної ролі обов'язку зі сплати податків і зборів та відображає логічну послідовність виконання основного, конституційного обов'язку зі сплати податків і зборів.

Характеризуючи зміст податкового обов'язку, можна виділити низку його особливостей<sup>10</sup>:

1) податковий обов'язок характеризується сукупністю активних дій як зобов'язаних, так і владних суб'єктів;

<sup>5</sup> Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами: Закон України від 21.12.2000 р. // ВВР. — 2001. — № 10. — Ст. 44.

<sup>6</sup> Кучерявенко Н. П. Курс налогового права. В 6 т. — Х.: Легас; Право, 2005. — Т. III: Учение о налоге. — С. 382.

<sup>7</sup> Про систему оподаткування: Закон України від 25.06.1991 р. // ВВР. — 1991. — № 39. — Ст. 510.

<sup>8</sup> Дуравкін П. М. Щодо питання про визначення податкового обов'язку // Проблеми законності: Республіканський міжвідомчий науковий збірник. — Х.: Національна юридична академія України імені Ярослава Мудрого, 2006. — Вип. 84. — С. 174.

<sup>9</sup> Кучерявенко Н. П. Курс налогового права. В 6 т. — Х.: Легас; Право, 2005. — Т. III: Учение о налоге. — С. 385.

<sup>10</sup> Там же. — С. 391-392.



2) сукупність дій, пов'язаних з реалізацією податкового обов'язку, можна поділити на ті, що виражають зміст податкового обов'язку та гарантують надходження грошових коштів від податків і зборів до бюджетів (обов'язок по сплаті податку), та ті, що забезпечують сплату податку (обов'язки з податкового обліку та звітності);

3) зміст податкового обов'язку, в кінцевому рахунку, виступає в грошовій формі;

4) податковий обов'язок має державну спрямованість, орієнтовану на забезпечення грошовими коштами держави та територіальних громад;

5) податковий обов'язок характеризується певною односторонністю при регулюванні правового статусу суб'єктів;

6) виникнення податкового обов'язку пов'язано виключно з імперативним велінням, закріпленим у законі;

7) податковий обов'язок носить періодичний характер.

Зупинившись детальніше на категорії суб'єктивного податкового обов'язку, можна побачити, що платник податків, володіючи податковою правосуб'єктністю, виступає носієм перш за все податкових обов'язків, а потім вже податкових прав. Пріоритет суб'єктивного податкового обов'язку перед суб'єктивним податковим правом пояснюється тим, що метою існування всього механізму оподаткування виступає формування доходів держави за допомогою податкових надходжень. До того ж така своєрідність правового статусу платника податку пов'язана, насамперед, з самою природою податкового обов'язку, що регулюється владними, імперативними приписами з боку держави стосовно реалізації ним обов'язку по сплаті податків і зборів та його безумовним характером<sup>11</sup>.

Суб'єктивний податковий обов'язок є по суті конструкцією, що відрізняється від категорії податкового обов'язку. Тут він характеризується у зв'язку з суб'єктом податкових правовідносин. Р. Й. Халфіна при дослідженні суб'єктивного обов'язку звертала увагу ще на один важливий момент — його зв'язок з мотивацією поведінки, забезпеченням інтересів владного суб'єкта, вплив на обов'язок прав держави та осіб, що її представляють<sup>12</sup>. Як зазначає Ю. К. Толстой: “Суб'єктивний обов'язок може бути визначений як приписана зобов'язаній особі в умовах задоволення інтересів уповноваженої міра належної поведінки у конкретному правовідношенні, забезпечена наданням уповноваженій особі можливості вимагати від зобов'язаної виконання обов'язку, спираючись на апарат державного примусу”<sup>13</sup>. Отже, суб'єктивний податковий обов'язок є приписаною зобов'язаній особі мірою необхідної поведінки, якої вона повинна дотримуватися в залежності від вимог уповноваженої з метою реалізації податкового обов'язку.

Незаперечним є те, що жоден суб'єктивний обов'язок не може виникнути безпосередньо з норми права без настання передбаченого нормою юридичного факту. Так, конституційно закріплений обов'язок кожного сплачувати податки виникає вперше і лише з настанням передбачених податковими законами фактів, які породжують суб'єктивні права і обов'язки, надають їм персоналізованого характеру. Безпосередній обов'язок по сплаті податку виникає при наявності певних обставин. Такими обставинами є:

1) можливість віднесення конкретного суб'єкта до платника податку, визначеного відповідно до чинного законодавства;

2) наявність у платника податку об'єкта оподаткування або здійснення ним діяльності, що пов'язана зі сплатою податку або збору;

3) наявність нормативно-правового регулювання всіх елементів податкового механізму<sup>14</sup>.

Так, відповідно до Закону України “Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів”<sup>15</sup> в особи, визначеної як платник податку (наприклад, громадянина України, який здійснює першу реєстрацію в Україні транспортного засобу), у зв'язку з наявністю в її власності об'єкта оподаткування (легкового автомобіля або ін.) виникають конкретні обов'язки: сплатити у встановлений строк (перед

<sup>11</sup> Там же. — С. 152.

<sup>12</sup> Там же. — С. 443.

<sup>13</sup> Там же. — С. 442.

<sup>14</sup> Там же. — С. 398.

<sup>15</sup> Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів: Закон України від 11.12.1991 р. // ВВР. — 1992. — № 11. — Ст. 150.



проведенням першої реєстрації в Україні транспортного засобу, а також перед технічним оглядом транспортного засобу щорічно або один раз за два роки, але не пізніше першого півріччя року, в якому провадиться технічний огляд), а також обов'язки по обліку та звітності. Таким чином, платник податку, реалізуючи свої видові суб'єктивні податкові обов'язки, що виникли в нього за наявності певних обставин, своїми діями реалізує й об'єктивний податковий обов'язок, закріплений у нормах закону.

Отже, реалізувати об'єктивний податковий обов'язок можна лише через систему суб'єктивних. Тут не можна не погодитися з думкою М. П. Кучерявенка, що абстрактний обов'язок сплачувати податки стає реальністю тільки тоді, коли він стосується конкретного платника, в якого у зв'язку з певним об'єктом оподаткування складаються абсолютно чіткі обов'язки по обліку, сплаті, звітності і який своїми діями здійснює його реалізацію.

Таким чином, можна виділити такі характерні риси суб'єктивного податкового обов'язку<sup>16</sup>:

1. Міра належної поведінки полягає в необхідності певної поведінки, передбаченої податково-правовими нормами. Необхідність тут носить суб'єктивний зміст, у зобов'язаної особи як правило нема альтернативи вибору поведінки — вона повинна діяти тільки так, а не інакше.

2. Суб'єктивний податковий обов'язок є чітким і визначеним. Податкові норми встановлюють визначені межі належної поведінки особи, в рамках яких вона повинна будувати свої дії в залежності від чітких приписів податкової норми.

3. Міра належної поведінки зобов'язаної особи визначається інтересами уповноваженої. За рахунок виконання податкового обов'язку здійснюється реалізація мети — задоволення інтересів держави у формуванні доходів бюджетів.

4. Міра належної поведінки забезпечується можливістю вимоги такої поведінки та застосування державного примусу, якою наділений уповноважений суб'єкт.

5. Суб'єктивний податковий обов'язок відрізняється безумовністю, категоричністю як за змістом, так і за формою реалізації.

Характеризуючи співвідношення об'єктивного і суб'єктивного податкового обов'язку, слід наголосити на тому, що термін “об'єктивний” щодо обов'язку означає, що, будучи закріпленим в юридичних нормах, набуває своєї об'єктивації в офіційних державних актах і тому стає незалежним від розсуду окремих суб'єктів. Термін “суб'єктивне” вказує на приналежність обов'язку певному суб'єкту в конкретних правовідносинах. Суб'єктивний податковий обов'язок поза правовідносинами існувати не може. Суб'єктивний обов'язок взаємопов'язаний з об'єктивним, обумовлений його змістом. Адже ті чи інші юридичні обов'язки, що, власне, і становлять сутність суб'єктивного обов'язку, формулюються у чинних правових нормах, що закріплюють об'єктивний обов'язок. Отже, суб'єктивний обов'язок не може виникнути без об'єктивації у нормах права, тобто об'єктивному обов'язку. З іншого боку, і об'єктивний обов'язок невід'ємний від суб'єктивного. Метою і призначенням норм права (об'єктивного) врешті-решт є правове регулювання суспільних відносин, а також забезпечення цього регулювання відповідним правовим механізмом. А правове регулювання здійснюється через юридичні права і обов'язки суб'єктів.

Характерною особливістю податково-правового регулювання є юридична нерівність суб'єктів податкового права. Таким чином, усіх суб'єктів податкових правовідносин можна класифікувати на владних та зобов'язаних. У зв'язку з цим необхідно розмежовувати обов'язки владної та зобов'язаної особи. Якщо у другому випадку це є реалізацією безумовної імперативної вимоги уповноваженої особи і може існувати як відносно самостійна підсистема обов'язків поза їх безумовним зв'язком з правами, то дещо інша картина з обов'язками владних суб'єктів. „Вимагаючи дотримання обов'язків, уповноважена особа спирається на своє право. Це включає і вказівку на те, що у разі необхідності для реалізації права можуть бути застосовані заходи державного примусу”<sup>17</sup>.

Отже, принциповим розмежуванням обов'язків владних і зобов'язаних суб'єктів є те, що у правовому статусі владних суб'єктів переважають права, делеговані державою з

<sup>16</sup> Кучерявенко Н. П. Курс налогового права. В 6 т. — Х.: Легас, 2004. — Т. II: Введение в теорию налогового права. — С. 444-446.

<sup>17</sup> Там же. — С. 358.



метою контролю за діяльністю зобов'язаних осіб, а їхні обов'язки є похідними від цих прав. Так, держава створює податкові органи, перед якими ставить конкретні завдання, наділяє їх чіткою системою прав. Саме для реалізації цих прав на податкові органи покладаються конкретні обов'язки. Тут може йти мова про здійснення в єдиному повноваженні, так званого, "правообов'язку", коли податкові органи, здійснюючи функції контролю, одночасно реалізують обов'язки перед державою та права відносно платників податків.

Що ж стосується платників податків як зобов'язаних суб'єктів, які займають явно виражене підпорядковане становище, то, навпаки, їх правовий статус розкривається через систему видових обов'язків. А права платника податків є похідними від їх обов'язків і спрямовані на належне виконання податкових обов'язків. Так, платники податків мають такі права щодо сплати податків, а саме право на: одержання пільг; розстрочки, відстрочки; повернення зайвих сплачених коштів; податкову поруку та вибір форми сплати податку<sup>18</sup>. Тобто такі права платника податків прив'язуються виключно до конкретного податкового обов'язку і виникають у зв'язку з виконанням останнього.

Підсумовуючи вищезазначене, можна зробити такі висновки:

1. Об'єктивний податковий обов'язок, закріплений у нормах закону, реалізується через систему суб'єктивних обов'язків платника податку. Так, абстрактний обов'язок сплачувати податки стає реальністю тільки тоді, коли він стосується конкретного платника, в якого у зв'язку з певним об'єктом оподаткування складаються абсолютно чіткі обов'язки по обліку, сплаті, звітності і який своїми діями здійснює його реалізацію.

2. Обов'язки владних і зобов'язаних суб'єктів принципово відрізняються між собою. Для платників податків податковий обов'язок охоплює сукупність безумовних й односторонніх обов'язків (і похідних від них прав), що формуються шляхом об'єднання владних велінь держави і регулюються імперативними методами.

3. У правовому статусі владних суб'єктів обов'язки похідні від прав, а у платників податків (зобов'язаних суб'єктів) права похідні від обов'язків і виникають у зв'язку з виконанням останніх.

*Стаття рекомендована до друку кафедрою фінансового права  
Національної юридичної академії України імені Ярослава Мудрого  
(протокол № 10 від 15 квітня 2008 року)*



<sup>18</sup> *Перепелиця М. О.* Співвідношення прав і обов'язків платників податків // Сучасні проблеми права, державної безпеки життєдіяльності людини, формування громадянського суспільства: Матеріали секції 9 Першої обласної конференції молодих науковців "Тобі, Харківщино, пошук молодих" (м. Харків, 19-20 березня 2002 року). — Х.: Національна юридична академія України імені Ярослава Мудрого, 2002. — С. 88.