
П. М. Дуравкін, кандидат юридичних наук,
доцент кафедри фінансового права
Національного юридичного університету
імені Ярослава Мудрого

Податковий обов'язок: правова категорія чи наукова абстракція

У статті розглянуто проблемні питання нормативно-правового та доктринального визначення податкового обов'язку. Проаналізовано підходи до розуміння податкового обов'язку у вузькому і широкому сенсі. Досліджено співвідношення податкового обов'язку з обов'язками платника податків.

Ключові слова: *податковий обов'язок, обов'язки платника податків, обов'язок з податкового обліку, обов'язок зі сплати податків і зборів, обов'язок з податкової звітності.*

Податковий обов'язок виступає однією з основних категорій податкового права, адже існування податкових правовідносин навряд чи було б можливе без його наявності. Прийнятий 2 грудня 2010 р. Податковий кодекс України нормативно закріпив категорію «податковий обов'язок», яка до тих пір використовувалась лише в науковому обігу. При цьому в науці податкового права все чіткіше проявляється підхід до податкового обов'язку як до складної категорії, яка містить низку елементів. У той же час залишаються дискусійними питання стосовно кількості таких елементів, їх вмісту, співвідношення між собою тощо. Вирішення цих питань є вельми актуальним, а їх розв'язання має суттєве як теоретичне, так і практичне значення.

Теоретичною базою дослідження є наукові здобутки, викладені в працях учених у галузі податкового права, зокрема Д. А. Кобильнік, І. І. Кучерова, М. П. Кучерявенка, А. О. Храброва та ін.

Мета статті полягає у визначенні складових податкового обов'язку, встановленні їх змісту і взаємодії, з'ясуванні поняття податкового обов'язку та його місця серед обов'язків платника податків, формулюванні пропозицій щодо внесення змін до чинного податкового законодавства України. Відповідно до поставленої мети у статті вирішуються такі завдання: аналізуються чинні норми податкового законодавства України, в яких визначається поняття податкового обов'язку, а також у чому полягає його виконання; досліджуються нормативно закріплені обов'язки платника податків, особливості їх взаємодії, а також співвідношення з поняттям податкового обов'язку; вивчаються доктринальні підходи до розуміння податкового обов'язку; пропонуються зміни до окремих статей Податкового кодексу України стосовно регулювання податкового обов'язку, а також обов'язків платника податків.

Згідно із п. 36.1 ст. 36 Податкового кодексу України «податковим обов'язком визнається обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені цим Кодексом, законами з питань митної справи» [5]. Перш за все викликає питання конструкція «та/або», яка впливає на кількість закріплених у цьому визначенні обов'язків. Адже вона дає підставу для виокремлення трьох обов'язків: 1) обчислити, задекларувати та сплатити; 2) обчислити і задекларувати; 3) сплатити.

Деякі труднощі при вирішенні цього питання викликає п. 38.1 ст. 38 Податкового кодексу України, відповідно до якого «виконанням податкового обов'язку визнається сплата в повному обсязі платником відповідних сум податкових зобов'язань у встановлений податковим законодавством строк» [5]. Тобто дана норма передбачає, що виконання податкового обов'язку полягає лише у сплаті податків або зборів, створюючи уявлення, що й сам податковий обов'язок є обов'язком

лише зі сплати. Відповідно стає незрозумілим закріплення в п. 36.1 ст. 36 Податкового кодексу України інших обов'язків за відсутності згадки про них у п. 38.1 ст. 38. Отже, колізія між цими нормами полягає в тому, що поняття податкового обов'язку охоплює більше обов'язків порівняно з поняттям його виконання.

Певним поясненням такої ситуації може слугувати науково-практичний коментар до ст. 36 Податкового кодексу України, відповідно до якого «сплата податку являє собою реалізацію основного обов'язку платника податків і може бути розглянута як податковий обов'язок у вузькому значенні» [4, с. 87]. Так само у коментарі до ст. 38 Податкового кодексу України вказується, що «у вузькому змісті виконання податкового обов'язку означає своєчасну й повну сплату податків» [4, с. 89]. Таким чином, невідповідність між кількістю обов'язків у цих нормах можна пояснити наявністю вузького значення податкового обов'язку, а отже, й вузького змісту його виконання.

При цьому в коментарі до ст. 38 Податкового кодексу України звертається увага на те, що «сплата податку опосередковується діями й щодо обліку, обчислення податкового окладу, тобто всім комплексом обов'язків платника податків, які становлять податковий обов'язок у широкому значенні слова» [4, с. 89]. Відповідно поряд із вузьким існує і широке значення податкового обов'язку, яке, напевно, і малось на увазі в п. 38.1 ст. 38 Податкового кодексу України. У той же час уявляється, що нормативно-правове регулювання виконання податкового обов'язку потребує більшої чіткості і повинно відповідати за змістом поняттю податкового обов'язку.

Наступне положення п. 36.1 ст. 36 Податкового кодексу України, на якому варто зосередити увагу: «податковим обов'язком визнається обов'язок платника податку» [5]. Це породжує питання про співвідношення податкового обов'язку з іншими обов'язками платника податків, які містяться в ст. 16 Податкового кодексу України. У зв'язку з цим доречно зазначити, що в науково-практичному коментарі до ст. 36 Податкового кодексу України вказується, що «податковий обов'язок у широкому значенні включає: 1) обов'язок з ведення податкового

обліку; 2) обов'язок щодо сплати податків і зборів; 3) обов'язок з податкової звітності» [4, с. 87]. У свою чергу, у коментарі до ст. 16 Податкового кодексу України так само підкреслюється доцільність виділення певних груп обов'язків платників: «1) з податкового обліку; 2) щодо сплати податків; 3) з податкової звітності» [4, с. 59–60]. Отже, наведені три складові (облік, сплата, звітність) є однаково притаманними широкому розумінню податкового обов'язку, а також переліку обов'язків платника податків. Однак необхідно проаналізувати, наскільки обов'язки платника податків можуть бути розподілені на вказані три складові податкового обов'язку в широкому значенні.

Насамперед можна встановити склад обов'язку з податкового обліку. Згідно з науково-практичним коментарем до ст. 16 Податкового кодексу України до цієї групи обов'язків платника податків належать: «постановка на облік або реєстрація в податковому органі; надання компетентним органам необхідної інформації (про відкриття рахунків, про рішення, прийняті судом або власником) тощо» [4, с. 59–60]. Виходить, що до цього блоку податкового обов'язку можна віднести обов'язки платника податків, закріплені в підпунктах 16.1.1, 16.1.2, 16.1.10 та 16.1.11 п. 16.1 ст. 16 Податкового кодексу України [5]. Це ті обов'язки, які полягають у постановці на облік у контролюючих органах, веденні обліку доходів і витрат, а також повідомленні контролюючих органів про ліквідацію або реорганізацію, зміну місцезнаходження або місця проживання. При цьому обов'язки, закріплені в підпунктах 16.1.10 та 16.1.11, було б логічним об'єднати з обов'язком стати на облік (підп. 16.1.1).

Наступна складова стосується обов'язку зі сплати податків і зборів, який міститься в підп. 16.1.4 п. 16.1 ст. 16 Податкового кодексу України й полягає у сплаті податків та зборів «в строки та у розмірах, встановлених цим Кодексом та законами з питань митної справи» [5]. Відповідно до науково-практичного коментаря сюди належать обов'язки «самостійно й правильно обчислювати суми податкових платежів; вчасно й повним обсягом сплачувати податки; погашати недоїмки» [4, с. 59–60]. У цьому випадку потребують уваги строки та розміри сплати податків і зборів, оскільки їх неповна або несвоєчасна сплата призводить

до виникнення податкового боргу, а отже, й обов'язку з його погашення. Тому останній теж потребує закріплення як доповнення до обов'язку зі сплати.

Ще одна складова становить обов'язок з податкової звітності. У науково-практичному коментарі до ст. 16 Податкового кодексу України ця група обов'язків включає «ведення бухгалтерського обліку і внесення виправлень у звітність; вчасне складання звітів і зберігання їх необхідний час; представлення в податкові органи необхідних документів, пояснень, довідок, виконання їх вимог (або обґрунтування відмови) тощо» [4, с. 60]. Отже, сюди можна віднести обов'язки платника податків, закріплені в підпунктах 16.1.2, 16.1.3, 16.1.5, 16.1.6, 16.1.12 п. 16.1 ст. 16 Податкового кодексу України [5]. При цьому обов'язки стосовно складання та подання звітності (підпункти 16.1.2, 16.1.3) доцільніше було б закріпити в одному підпункті (який би і стосувався звітності), виклавши його після обов'язку сплачувати податки та збори (підп. 16.1.4) (адже звітність стосується у тому числі і сплати). Так само обов'язки, закріплені у підпунктах 16.1.5 та 16.1.6, теж доцільно об'єднати в один (оскільки закріплені в них обов'язки пов'язані з інформацією щодо обчислення та сплати податків та зборів). Крім того, обов'язки, закріплені в підпунктах 16.1.5, 16.1.6, 16.1.12, здається доцільним об'єднати в один, а саме «подавати контролюючим органам у порядку, строки та в обсягах, встановлених податковим законодавством, інформацію, пов'язану з обчисленням та сплатою податків і зборів, а також забезпечувати збереження такої інформації протягом строків, установлених податковим законодавством».

Обов'язки ж платника податків, відображені в підпунктах 16.1.7, 16.1.8, 16.1.9, 16.1.13 п. 16.1 ст. 16 Податкового кодексу України, фактично стосуються як обліку, так і сплати, а також звітності, а тому не можуть бути розподілені між цими трьома складовими податкового обов'язку в широкому розумінні. Водночас ці обов'язки пов'язані з діяльністю контролюючих органів та їх посадових осіб, що наводить на думку про можливість виокремлення ще однієї складової податкового обов'язку в широкому розумінні – «обов'язку з податкового контролю».

Здається доцільним об'єднати вказані підпункти в один, який міг би закріплювати обов'язок «виконувати законні вимоги та не перешкоджати законній діяльності контролюючих органів та їх посадових осіб».

Підсумовуючи зазначене, виходить, що сукупність обов'язків платника податків є більш багатоманітною порівняно із широким змістом податкового обов'язку і відповідає йому лише частково. Порівнюючи статті 16 і 36 Податкового кодексу України, можна побачити відповідність тільки між обов'язками з ведення обліку доходів і витрат (обчислити), складання та подання звітності (задекларувати), а також сплати податків та зборів (сплатити), закріпленими в підпунктах 16.1.2–16.1.4. У зв'язку з чим складається уявлення, що інші обов'язки стають ніби «неподатковими», оскільки не згадуються в п. 36.1 ст. 36, хоча й передбачені в п. 16.1 ст. 16. Та й незрозумілим стає сенс дублювання вказаних обов'язків, адже вони й так закріплені в іншій нормі.

Широке розуміння податкового обов'язку можна зустріти в працях деяких вітчизняних вчених. Зокрема, Д. А. Кобильнік небезпідставно зазначає, що «податковим є обов'язок платників податків, який становить сукупність видових обов'язків з податкового обліку, сплати податків і зборів, податкової звітності і реалізується через безумовне виконання ними державних владних приписів» [1, с. 26]. У свою чергу, А. О. Храбров характеризує податковий обов'язок як «передбачений спеціальними законами обов'язок платників податків з дотримання відповідного законодавства, що передбачає ведення податкового обліку, сплату та звітність» [6, с. 16]. Однак, як було доведено на прикладі ст. 16 Податкового кодексу України, державно-владні приписи та відповідне законодавство можуть передбачати більш широке коло обов'язків, яке не обмежується обліком, сплатою та звітністю.

Таким чином, зведення податкового обов'язку до обчислення, декларування «та/або» сплати (за нормативним визначенням) або до обліку, сплати та звітності (за доктринальним підходом) не виправдовує себе. Це створює невизначеність і плутанину в його співвідношенні з тими обов'язками платника

податків, які якраз і полягають у обчисленні, декларуванні, обліку, сплаті, звітності тощо. Тому вузьке і широке бачення податкового обов'язку виглядає скоріше науковою абстракцією, оскільки не має обґрунтування в нормах податкового законодавства. Утім закріплення такого підходу на нормативно-правовому рівні навряд чи має сенс через те, що вузьке бачення податкового обов'язку нівелює податково-правову природу інших обов'язків платника податків, а широке – з однієї сторони, дублює їх, а з другої – є меншим за обсягом порівняно з їх кількістю.

Більше того, зазначена невідповідність між тим, що вкладається в поняття податкового обов'язку, закріплене в п. 36.1 ст. 36 Податкового кодексу України (яке умовно можна вважати його широким розумінням), і обов'язками платника податків, передбаченими в ст. 16, ставить під сумнів обґрунтованість закріплення в нормах податкового законодавства категорії «податковий обов'язок» поряд із обов'язками платника податків. Хоча при їх відповідності таке закріплення було б ще більш невинуватим, оскільки зводилось би до повторення обов'язків платника податків (що, до речі, і має місце в п. 36.1 ст. 36 Податкового кодексу України), а тому не мало б сенсу. І навіть якщо б у податковому обов'язку втілювався обов'язок, відмінний від тих, що належать до переліку обов'язків платника податків, то все одно поставало б питання про їх співвідношення, а отже, і доцільність його виокремлення.

Таким чином, визнання податкового обов'язку в п. 36.1 ст. 36 Податкового кодексу України «обов'язком платника податку» не можна вважати обґрунтованим, через те що в переліку обов'язків платника податків, закріпленому в п. 16.1 ст. 16, немає такого обов'язку, як «податковий обов'язок». При цьому п. 36.1 ст. 36 не покладає на платника податків якихось інших обов'язків порівняно із тими, які передбачені в п. 16.1 ст. 16. Відповідно нормативне закріплення податкового обов'язку поряд із обов'язками платника податків у даному разі не має підстав.

Вирішуючи дану проблему, слід підтримати точку зору М. П. Кучерявенка стосовно того, що податковий обов'язок охоплює сукупність безумовних та односторонніх обов'язків платників податків, які формуються шляхом об'єднання владних

велінь держави й регулюються імперативними методами [3, с. 376]. Тому податковий обов'язок є скоріше синонімом обов'язків платника податків, ніж якимось самостійним обов'язком. Уявляється логічним виходити з того, що податковим має бути будь-який обов'язок платника податків у силу закріплення його в нормах податкового законодавства. До речі, як зазначає І. І. Кучеров, у законодавствах окремих країн обов'язок платника податків трактується та визначається достатньо широко — як сукупність взаємопов'язаних обов'язкових дій [2, с. 195]. Відповідно будь-який окремий обов'язок платника податків може розумітись податковим обов'язком у вузькому значенні. У свою чергу, сукупність обов'язків платника податків зі сплати окремого податку або збору повинна розглядатись відображенням широкого сенсу податкового обов'язку.

Виходячи із зазначеного, нормативне закріплення категорії «податковий обов'язок» окремо від обов'язків платника податків бачиться даремним, оскільки вона є їх узагальненням і не може ототожнюватись тільки з певними з них. На підставі цього можна запропонувати доповнення до ст. 16 Податкового кодексу України п. 16.2 такого змісту: «Обов'язки платника податків є його податковими обов'язками», а в наступних підпунктах викласти положення статей 36—38 з їх проекцією на всі обов'язки платника податків. Що стосується поняття податкового обов'язку, то воно має міститись у відповідному підп. п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України і може бути, наприклад, таким: «Податковий обов'язок — це закріплений у чинних нормах податкового законодавства України обов'язок платника податків».

Підводячи підсумки, можна зробити такі висновки: обов'язки платника податків лише частково охоплюються широким змістом податкового обов'язку; зведення податкового обов'язку до сплати (у вузькому сенсі) або ж до обліку, сплати та звітності (у широкому сенсі) є науковою абстракцією, яка створює невизначеність у його співвідношенні з цими та іншими обов'язками платника податків; будь-який окремий обов'язок платника податків є податковим обов'язком у вузькому значенні, а сукупність обов'язків зі сплати окремого податку або збору — відображенням широкого сенсу податкового обов'язку; категорія «податковий обов'язок»

є узагальненням обов'язків платника податків і не може ототожнюватись лише з окремими з них; будь-який обов'язок платника податків у силу закріплення в нормах податкового законодавства є його податковим обов'язком.

Список використаних джерел

1. Кобильнік, Д. А. Правове регулювання пільг при оподаткуванні [Текст] : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Д. А. Кобильнік. – Х. : Нац. юрид. акад. України ім. Ярослава Мудрого, 2002. – 206 с.
2. Кучеров, И. И. Налоговое право зарубежных стран [Текст] : курс лекций / И. И. Кучеров. – М. : ЮрИнфоР, 2003. – 374 с.
3. Кучерявенко, Н. П. Курс налогового права [Текст] : в 6 т. Т. 3 : Учение о налоге / Н. П. Кучерявенко. – Харьков : Легас : Право, 2005. – 600 с.
4. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України [Текст] : в 3 т. Т. 1. – К. : Мін. фін. України, 2010. – 448 с.
5. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI (станом на 01.07.2014 р.) [Текст] // Голос України. – 2010. – № 229–230.
6. Храбров, А. О. Правове регулювання виникнення, зміни і припинення податкового обов'язку [Текст] : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / А. О. Храбров. – Х. : Нац. юрид. акад. України ім. Ярослава Мудрого, 2004. – 197 с.

Стаття надійшла 10 березня 2014 р.

П. М. Дуравкин

Налоговая обязанность: правовая категория или научная абстракция

В статье рассмотрены проблемные вопросы нормативно-правового и доктринального определения налоговой обязанности. Проанализированы подходы к пониманию налоговой обязанности в узком и широком смысле. Исследовано соотношение налоговой обязанности с обязанностями налогоплательщика.

Ключевые слова: *налоговая обязанность, обязанности налогоплательщика, обязанность по налоговому учету, обязанность по уплате налогов и сборов, обязанность по налоговой отчетности.*

P. M. Duravkin

Tax duty: legal category or scientific abstraction

Tax duty serving major categories of tax law, tax law as being unlikely to be possible without his presence. Adopted December 2, 2010 Tax Code of Ukraine

secured regulatory category of «tax duty», which until then was used only in the scientific revolution. However, tax law in science is clearly evident approach to the tax duty as a complex category, which contains a number of elements. At the same time, remain controversial issues regarding the number of elements, their contents, value each other more. Addressing these issues is very important, and their solution is of both theoretical and practical importance.

Theoretical basis of the study is scientific achievements expressed in the writings of scholars in the field of tax law, as D. A. Kobylnik, I. I. Kucherov, M. P. Kucheriavenko, A. O. Khrabrov et al.

The purpose of this paper is to determine the components of the tax obligation, establishing their content and interactions, understand the concept of tax obligation and its place among the duties of the taxpayer, formulating proposals for amendments to existing tax legislation of Ukraine. In accordance with this goal, the article following tasks: analysis of current norms of tax legislation of Ukraine, which defines the tax obligation, and what is its implementation; studied regulatory obligations secured taxpayer, especially their interaction with each other and with the notion of value of tax obligation; studied doctrinal approaches to understanding the tax obligation; Proposed amendments to certain articles of the Tax Code of Ukraine, devoted to the regulation of tax duties and obligations of the taxpayer.

Enshrined in paragraph 36.1 of Article 36 of the Tax Code of Ukraine determining tax duty gives rise to the separation of three duties: (1) to calculate, declare and pay; (2) calculate and declare; (3) pay. The concept of tax obligation encompasses more responsibilities compared to the concept of its implementation. Legal regulation of tax duty fulfillment needs more clarity and should be responsible for the content of the concept of tax debt.

The three components (accounting, payments, reporting) are equally characteristic broad understanding of tax duty, and a list of responsibilities of the taxpayer. Comparing Articles 16 and 36 of the Tax Code of Ukraine can be seen only correspondence between the duties of keeping records of income and expenses (calculated), compiling and reporting (declare), and taxes and fees (paid) set out in subparagraphs 16.1.2– 16.1.4. Built tax duty to the calculation, declaration «and / or» pay (by legal definition) or accounting, payment and reporting (for doctrinal approach) is not justified. This creates uncertainty and confusion in his relationship with the duties of the taxpayer, which is precisely in the calculation, declaration, registration, payment, reporting and more.

Recognition of tax duty in clause 36.1 c. 36 of the Tax Code of Ukraine «duty to the taxpayer» can not be considered reasonable. Due to the fact that the list of duties of the taxpayer as enshrined in Section 16.1 c. 16, there is no such duty, as a «tax duty». In this Section 36.1 c. 36 does not impose on the taxpayer any other duties as compared to those provided in clause 16.1 c. 16. Accordingly, the statutory tax obligation, along with the duties of the taxpayer in this case has no grounds. Tax duty is more synonymous with the duties of the taxpayer than any independent duty. It seems logical to proceed from the fact that the tax should be any duty of the taxpayer by virtue of fixing it in the rules of tax law. Accordingly, any separate duty of the taxpayer's can be understood in a narrow sense of tax duty. In turn, the aggregate of the duties of the taxpayer to pay a single tax or toll shall be considered a reflection of the wide sense of the tax duty.

Summing up the results of this study the following conclusions: the duties of the taxpayer only partly covered by the broad meaning of the tax obligation; built tax duty to pay (in the narrow sense) or to accounting, payment and reporting (in the broad sense) is a scientific abstraction, which creates uncertainty in its relation to these and other duties of taxpayers; any separate duty of the taxpayer is a tax duty in the narrow sense, as a set of duties to pay a single tax or toll – a reflection of the wide sense of the tax duty; category of «tax duty» is a generalization of the duties of the taxpayer, and can not be identified only with some of them; any duty of the taxpayer by virtue of the consolidation rules in the tax laws, is his tax duty.

The article examines the problematic issues of legal and doctrinal definition of tax duty. Approaches to understanding the tax duty in the narrow and broad sense. Studied the ratio of tax duty with the duties of the taxpayer.

Keywords: *tax duty, the duties of the taxpayer, the duty for tax accounting, the duty to pay taxes and tolls, the duty for tax reporting.*