



*Самсін І.Л.,
к.ю.н., суддя Верховного Суду України,
голова Вищої кваліфікаційної комісії
суддів України*

ДЕТАЛІЗАЦІЯ ПРИПИСУ СТАТТІ 67 КОНСТИТУЦІЇ УКРАЇНИ У ВИХІДНИХ КОНСТРУКЦІЯХ ПОДАТКОВО-ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ

Питанням співвідношення понять податкового обов'язку та податкового зобов'язання приділялася значна увага як у працях українських учених, так і за кордоном [1; 2; 3; 4]. При цьому одностайної думки серед науковців стосовно співвідношення та доцільності застосування в законодавстві понять «податковий обов'язок» та «податкове зобов'язання» не склалося. Протягом усього існування податкового законодавства України законодавець досить активно використовував як одну, так і іншу категорію. Конституція України у статті 67 визначає: «Кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, установлених законом». З огляду на те, що стаття 67 міститься в розділі II Конституції, який має назву «Права, свободи та обов'язки людини і громадянина», вважаємо, що мова в даному випадку йде саме про обов'язок.

До ухвалення Податкового кодексу України [5] різні акти податкового законодавства по-різному визначали та використовували ці поняття. Так, у Законі України «Про систему оподаткування» [9] мова йшла переважно про обов'язок. При цьому законодавець зазначав, зокрема, що «платниками податків і зборів (обов'язкових платежів) є юридичні і фізичні особи, на яких згідно з законами України покладено обов'язок сплачувати податки і збори (обов'язкові платежі)».

Щоправда, не зовсім зрозумілим є те, до якої категорії у розумінні Закону відносять відокремлені підрозділи, які не мають статусу юридичної особи, але при цьому є платниками податків згідно з іншим чинним на той час законодавством. Втім, ця ситуація дещо змінилася з прийняттям Податкового кодексу України, тому ми не будемо на ній акцентувати увагу. Що стосується Закону України «Про систему оподаткування», то законодавець взагалі досить активно оперує конструкцією «обов'язків щодо сплати податків і зборів (обов'язкових платежів)». Тобто не використовуючи словосполучення «податковий обов'язок» як окрему категорію, при визначенні імперативу до сплати податку законодавець у Законі «Про систему оподаткування» застосовує поняття обов'язку.

Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» [8], який до прийняття Податкового кодексу був центральним процесуальним актом податкового законодавства, використовує виключно поняття податкового зобов'язання. Навіть назва цього акта говорить про те, у якому саме розумінні Закон використовує цю категорію. Крім того, для уникнення непорозуміння відносно трактування цього терміна законодавець у статті 1 розкриває його значення: «Податкове зобов'язання – зобов'язання платника податків сплатити до бюджетів або державних цільових фондів відповідну суму коштів у порядку та у строки, визначені цим Законом або іншими законами України». Як бачимо, у Законі України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами», на противагу положенням Закону України «Про систему оподаткування», для позначення сукупності дій, що їх повинен вчинити платник податку, використовувалося поняття податкового зобов'язання.

У Законі України «Про податок на додану вартість» [7] п. 1.6 статті 1 «Визначення термінів» встановлює: «Податкове зобов'язання – загальна сума податку, одержана (нарахована) платником податку у звітному (податковому) періоді, визначена згідно з цим Законом». Далі цей термін неодноразово вживається в Законі «Про податок на додану вартість» саме в розумінні суми податку, яка підлягає сплаті. Але у статті 10 цього самого Закону використовується конструкція «обов'язки з нарахування та сплати податку», а в статті 11 – «обов'язки з погашення податкового векселя». З цього можна зробити висновок, що в Законі України «Про податок на додану

вартість» законодавець фактично розмежує поняття податкового обов'язку як обов'язку з нарахування і сплати податку та податкового зобов'язання як суми податку, що підлягає сплаті. Іншими словами, у розумінні цього Закону податковий обов'язок – це певна сукупність дій, які необхідно вчинити платнику відносно обчислення та сплати певної суми грошей – податкового зобов'язання.

Потрібно констатувати, що й Податковий кодекс України навряд чи остаточно вирішив це питання. Можна сказати, що в цілому логіку Кодексу побудовано на використанні концепції податкового обов'язку. Зокрема, стаття 36 Кодексу має назву «Податковий обов'язок» і встановлює: «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». Далі статті 37 та 38 у цьому самому розумінні використовують поняття податкового обов'язку та регулюють порядок виникнення, зміни й припинення податкового обов'язку, а також виконання податкового обов'язку.

Глава 4 Податкового кодексу має назву «Визначення суми податкових та/або грошових зобов'язань платника податків, порядок їх сплати та оскарження рішень контролюючих органів». У ній досить активно використовується поняття податкового зобов'язання та грошового зобов'язання для позначення сум, які підлягають сплаті платником податку. Як бачимо, у Податковому кодексі України дублюється розуміння співвідношення понять податкового обов'язку та податкового зобов'язання Закону України «Про податок на додану вартість», у якому сплата податкового зобов'язання є однією з необхідних дій для виконання податкового обов'язку платника, який має більш широке, комплексне значення.

Потрібно погодитися, що є достатньо аргументів вважати категорію податкового обов'язку центральною в податковому праві [6, с. 316–317]. Разом з тим не варто також однозначно робити висновок про неможливість застосування категорії зобов'язання в публічних галузях права. На нашу думку, саме категорія податкового зобов'язання цілком відповідає природі відносин між платником та державою в особі уповноважених органів. При цьому потрібно враховувати два важливі моменти.

По-перше, це зобов'язання, що базується на імперативному приписі відносно поведінки платників податків. Кожен, хто відповідно

до вимог закону зобов'язаний до вчинення певних дій відносно сплати податків, податкового обліку та податкової звітності, має це зробити на підставі владного веління держави. По-друге, треба мати на увазі, що мета існування податкової системи держави полягає не тільки у зборі певної суми грошей за рахунок податкових надходжень. Податкове право нерозривно пов'язане з інститутом державних видатків, який регулює відносини використання коштів бюджетів для забезпечення функціонування держави, підтримання належного рівня освіти, охорони здоров'я та здійснення інших державних функцій. Саме за цією ознакою можна проводити паралель податкового зобов'язання і цивільно-правового зобов'язання, коли реалізується механізм зустрічних прав і обов'язків, щоправда, не в межах податкового права, а за допомогою інституту державних видатків.

З огляду на викладене вище, ми пропонуємо відійти від поширеного на сьогодні сприйняття податкового зобов'язання лише як суми податку, що підлягає сплаті. На нашу думку, саме податкове зобов'язання має розглядатися як комплексна категорія, як правовідносини, які, з одного боку, впливають з однозначного імперативного веління держави, а з іншого – передбачають певну взаємність прав і обов'язків держави й платника податків, коли виконання зобов'язання з боку платника покладає на державу обов'язок використати зібрані кошти за призначенням.

При цьому хотілося б наголосити на тому, що ми не пропонуємо відмовлятися від використання поняття обов'язку в податковому праві взагалі. Зокрема, вбачається доцільним використовувати його для позначення конкретних обов'язків у податковому регулюванні – таких як обов'язок зі сплати податку чи обов'язок інформувати податковий орган про зміну юридичної адреси. Таке розуміння цілком кореспондуватиме розумінню податкових прав платників, наприклад, права обирати систему оподаткування або права на податкові пільги.

Список використаної літератури

1. Винницький Д. В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики / Винницький Д. В. – СПб., 2003.
2. Дамирчиев М. И. Налоговое право Азербайджанской Республики: учебное пособие / М. И. Дамирчиев, Н. П. Кучерявенко, С. М. Рагимова; отв. ред. д. ю. н., проф. А. М. Касумов. – Баку: Qanun, 2009. – 424 с.

3. Кучерявенко М. П. Податкові процедури: правова природа і класифікація: монографія / Кучерявенко М. П. – К.: Алерта; КНТ; ЦУЛ, 2009. – 460 с.
4. Кучерявенко Н. П. Курс податкового права: в 6 т. / Кучерявенко Н. П. – Х.: Легас, 2004.
Т. 2: Введення в теорію податкового права. – 2004. – 600 с.
5. Податковий кодекс України // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13–17. – Ст. 112.
6. Податковий кодекс України: постатейний коментар: у 2 ч. / [В. В. Білоус, Л. К. Воронова, О. О. Головашевич та ін.]; за ред. М. П. Кучерявенка. – Х.: Право, 2011. – Ч. 1. – 704 с.
7. Про податок на додану вартість: закон України: від 03.04.1997 р. № 168/97-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1997. – № 21. – Ст. 156.
8. 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.
9. Про систему оподаткування: закон України: від 25.06.1991 р. № 1251-XII // Відомості Верховної Ради України. – 1991. – № 39. – Ст. 510.