

УДК 347.73:336.22

I. Самсін, кандидат юридичних наук, голова Вищої кваліфікаційної комісії суддів України, суддя Верховного Суду України, заслужений юрист України

Підстави виникнення податкового зобов'язання за Податковим кодексом України

У літературі останнім часом доволі часто порушувалися питання, пов'язані з визначенням та регулюванням прав і обов'язків платників податків. При цьому як окрема проблема виділилося співвідношення понять податкового обов'язку та податкового зобов'язання. Заслуговує на окрему увагу те, що серед науковців склалося фактично два протилежні напрями дослідження. Один напрям базується на концепції використання терміна «податковий обов'язок» для позначення сукупності дій, які повинен вчинити платник податку і не передбачає використання терміна «податкове зобов'язання» в податково-правовому регулюванні, тоді як інші науковці, навпаки, обирають саме концепцію податкового зобов'язання на противагу категорії «податковий обов'язок».

Зокрема, поняття податкового зобов'язання використовував ще С. Д. Ципкін, який стверджував, що «невиконання податкового зобов'язання тягне за собою нанесення матеріальної шкоди державі, порушення загальнодержавних інтересів»¹. У сучасній літературі з податкового права ця категорія також використовується досить активно, як в окремих працях, присвячених цій проблемі², так і в комплексних дослідженнях з податкового права³. Так, наприклад, О. І. Худяков характеризує об'єкт податку як «...юридичні факти ...якими закон обумовлює виникнення податкового зобов'язання»⁴, а Д. В. Винницький стверджує, що предметом податкового зобов'язального права є

¹ Цыпкин С. Д. Правовое регулирование налоговых отношений в СССР / С. Д. Цыпкин. – М., 1955. – С. 29.

² Див.: Порохов Е. В. Теория налоговых обязательств : учеб. пособие / Е. В. Порохов. – Алматы : Жеті Жарғы, 2001. – 168 с.

³ Див.: Винницкий Д. В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики / Д. В. Винницкий. – СПб., 2003. – С. 60; Худяков А. И. Налоговое право Республики Казахстан. Общая часть : учебник / А. И. Худяков. – Алматы, 2003. – С. 37.

⁴ Худяков А. И. Налоговое право Республики Казахстан. Общая часть : учебник / А. И. Худяков. – С. 37.

зобов'язання, що випливають із податкового закону, особливі публічні зобов'язання¹.

На противагу висловленому вище М. П. Кучерявенко відстоює позиції використання терміна «податковий обов'язок» і вважає недоцільним використання категорії «податкове зобов'язання» у податковому праві як суттєво цивільно-правової. Він також активно критикує позиції О. І. Худякова та інших прибічників використання концепції податкового зобов'язання: «Такі твердження викликають заперечення. Перш за все юридичні факти є підставою виникнення податкового правовідношення, а не податкового зобов'язання. Природно, податковий обов'язок регулюється правовими методами, але ототожнювати його з правовідносинами, мабуть, не слід»².

Хотілося б зазначити, що ми не погоджуємося з даною позицією науковця. Виступаючи в цілому проти використання терміна «податкове зобов'язання», він фактично прирівнює його зміст до податкового обов'язку і робить очевидний висновок про неможливість використання його для позначення правовідносин. Разом з тим не зовсім чіткою виглядає й логіка, за якою розмежовуються податкове зобов'язання та податкове зобов'язальне право³. Крім цього, ми вважаємо недоцільною й загальну тенденцію однозначного протиставлення податкового обов'язку та податкового зобов'язання в літературі.

На наш погляд, центральною в податковому праві має бути категорія податкового зобов'язання, яку слід розглядати як похідну від загального юридичного поняття «зобов'язання». Юридичний словник-довідник визначає зобов'язання як такі правовідносини, коли одна особа зобов'язана вчинити на користь іншої особи певну дію або утриматись від виконання певної дії, а кредитор має право вимагати від боржника виконання його обов'язку⁴. Ідентичне визначення міститься в цивільному законодавстві України. Стаття 509 Цивільного кодексу України

¹ Винницкий Д. В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики / Д. В. Винницкий. – С. 60; Худяков А. И. Налоговое право Республики Казахстан. Общая часть : учебник / А. И. Худяков. – С. 37.

² Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6 т. Т. 3 : Учение о налоге / Н. П. Кучерявенко. – Х. : Легас, 2004. – С. 280.

³ Худяков А. И. Налоговое право Республики Казахстан. Общая часть : учебник / А. И. Худяков. – С. 37.

⁴ Юридичний словник-довідник / за ред. Ю. С. Шемшученка ; худож. оформлен. В. М. Штогрина. – К. : Феміна, 1996. – С. 252–253; Словник законодавчих і нормативних термінів / укл.: д-р юрид. наук, проф. М. І. Іншин, канд. юрид. наук І. М. Шопіна, Г. О. Якимов. – К. : Правова едність, 2008. – С. 170–171.

встановлює, що «зобов'язанням за цивільним правом є правовідношення, в якому одна сторона (боржник) зобов'язана вчинити на користь другої сторони (кредитора) певну дію (передати майно, виконати роботу, надати послугу, сплатити гроші тощо) або утриматися від певної дії, а кредитор має право вимагати від боржника виконання його обов'язку»¹.

Ми вважаємо, що навряд чи можна говорити про «похідність» категорії зобов'язання від цивільного права. На наш погляд, податкові зобов'язальні правовідносини не тільки можуть існувати в межах імперативного фінансово-правового методу, а й найбільш точно відбивають специфіку відносин між платником податків і державою в особі контролюючих органів. При цьому ми, на відміну від думки, що склалася в науці податкового права за останні роки, вважаємо за доцільне використовувати й поняття податкового обов'язку для позначення конкретних виду й міри поведінки зобов'язаної особи в межах зобов'язальних податково-правових відносин.

Разом з тим говорити про повну тотожність зобов'язальних правовідносин у цивільному та податковому праві також навряд чи доцільно. Слід мати на увазі, що на відміну від цивільно-правового методу регулювання, метод податкового права передбачає перш за все владні веління, приписи, адресовані державою зобов'язаній особі. Це, безумовно, визначає значною мірою особливості динаміки податкових зобов'язальних правовідносин, передусім — на етапі виникнення податкового зобов'язання.

На нашу думку, перше, з чого потрібно починати дослідження виникнення відносин податкового зобов'язання, — з аналізу правосуб'ектності їх учасників. С. С. Алексеєв свого часу зазначав: «Тільки за винятком самої правосуб'ектності всі інші правовідносини складаються в результаті взаємодії трьох передумов — норми права, правосуб'ектності, юридичного факту (чи кількох фактів). Юридичні норми разом із правосуб'ектністю (та іншими загальними суб'ективними правами і обов'язками) утворюють ту загальну базу, на якій за допомогою юридичних фактів відбувається рух конкретних (абсолютних і відносних) правовідносин, їх виникнення, зміна, припинення»².

¹ Цивільний кодекс України // Відом. Верхов. Ради України. – 2003. – № 40. – Ст. 356.

² Алексеев С. С. Проблемы теории права. Курс лекций : в 2 т. – Т. 1 : Основные вопросы общей теории социалистического права / С. С. Алексеев. – Свердловск, 1972. – С. 343–344.

У податково-правовому регулюванні правосуб'ектність може розглядатися в декількох аспектах. Перш за все вона може бути пов'язана з цивільною правосуб'ектністю, коли можливість набуття суб'ектом об'єктів оподаткування (майна, доходу) автоматично означатиме можливість виникнення в особи податкових прав і обов'язків. Далі, для того щоб реалізовувати будь-які податкові права й обов'язки, відповідна особа повинна стати на податковий облік та отримати індивідуальний номер платника податку. За допомогою цього механізму здійснюється своєрідна «легалізація» суб'екта як платника податків, і він набуває загальної податкової правосуб'ектності. І нарешті, щодо деяких податків необхідна окрема процедура набуття спеціальної податкової правосуб'ектності — така як, наприклад, реєстрація суб'екта як платника податку на додану вартість. Ця процедура передбачає отримання платником свідоцтва платника цього податку, внесення його до відповідного реєстру та отримання ним індивідуального номеру платника податку на додану вартість.

У даному випадку, до речі, цікавим було б провести ще одну паралель: між динамікою податкового зобов'язання як правовідношення та структурою податкового обов'язку за М. П. Кучерявенком. Він, зокрема, зазначає, що податковий обов'язок включає кілька складових: податковий облік; сплату податку; податкову звітність¹. При цьому, на його думку, виконаним податковий обов'язок може вважатися тільки після виконання платником вимог закону з постановки на податковий облік (облік платників податків), обліку об'єктів оподаткування, безпосередньо сплати податку та подання до контролюючих органів податкової звітності. Слід зазначити, що в даному випадку постановка платника на податковий облік фактично є формою надання платникової податкової правосуб'ектності, облік об'єктів оподаткування відбуває наявність юридичного факту, який породжує відносини податкового зобов'язання, а сплата податку та подання податкової звітності відповідає етапу виконання, тобто припинення відносин податкового зобов'язання. Цікавим є, на нашу думку, й той факт, що сам учений поруч із указаною складовою структурою податкового обов'язку виділяє також динаміку податкового правовідношення².

¹ Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6 т. – Т. 3 : Учение о налоге / Н. П. Кучерявенко. – Харьков : Легас, 2004. – С. 295.

² Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6 т. – Т. 2: Введение в теорию налогового права / Н. П. Кучерявенко. – Харьков : Легас, 2004. – С. 444–498.

Безумовно, найважливішим питанням при регулюванні відносин зі сплати податків і зборів є з'ясування моменту, з якого виникає обов'язок сплати податку¹. При цьому презумується, що особи, які беруть у ньому участь, уже володіють необхідною загальною правосуб'ектністю. Г. Ф. Шершеневич зазначав: «Виникнення юридичного відношення спостерігається тоді, коли вперше з приводу даного інтересу встановлюється право й обов'язок між особами. Таке виникнення може відбутися зі згоди пасивних суб'ектів або без їх згоди»².

Є. В. Порохов зазначав, що «...підставою виникнення податкового зобов'язання слід визнавати об'єкт оподаткування — вчинені суб'єктом податку дії або події, що виникають щодо нього, які свідчать про майнову спроможність та платоспроможність суб'єкта податку і дають державі підставу претендувати на частину власності суб'єкта податку. Дане твердження буде істинним лише за тієї умови, що сплата податку ставиться у залежність від наявності об'єкта оподаткування»³. На наш погляд, неможливо погодитися з такою позицією з кількох причин. Перш за все складно уявити ситуацію, в якій сплата податку не ставиться у залежність від наявності об'єкта оподаткування. Об'єкт оподаткування — один із головних і обов'язкових елементів правового механізму податку, і обов'язкова вимога щодо визначення об'єкта оподаткування для встановлення будь-якого податку міститься як у Податковому кодексі України, так і в податковому законодавстві інших держав⁴. Крім цього, навряд чи сплата податків може зв'язуватися з майновою спроможністю і платоспроможністю платника. Вона виникає при наявності підстав, закріплених законодавством, в тому числі й об'єкта оподаткування. У разі ж неспроможності платника, але наявності в нього обов'язку сплатити податок використовуються механізми забезпечення обов'язку зі сплати податку, регулюється механізм податкової залогованості, викликає заперечення акцент автора на умовному зв'язку сплати податку та об'єкта оподаткування⁵.

¹ 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. – С. 319.

² Шершеневич Г. Ф. Общая теория права : учеб. пособие : в 2 т. / Г. Ф. Шершеневич. – К., 1996. – Т. 2. – С. 213.

³ Порохов Е. В. Теория налоговых обязательств : учеб. пособие / Е. В. Порохов. – Алматы, 2009. – С. 94–95.

⁴ Стаття 7 Податкового кодексу України // Відом. Верхов. Ради України. – 2011. – № 13, 13–14, 15–16, 17. – С. 556. – Ст. 112; Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть I: Постатейный комментарий / под общ. ред. В. И. Слома. – М. : Статут, 1999.

⁵ Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6 т. – Т. 3 : Учение о налоге / Н. П. Кучерявенко. – Харьков : Легас, 2004. – С. 424.

Питанням динаміки податкового зобов'язання в цілому та його виникнення зокрема присвячено ст. 37 Податкового кодексу України. Так, відносно виникнення податкового обов'язку положення цієї статті встановлюють таке:

«37.1. Підстави для виникнення, зміни і припинення податкового обов'язку, порядок і умови його виконання встановлюються цим Кодексом або законами з питань митної справи.

37.2. Податковий обов'язок виникає у платника податку з моменту настання обставин, з якими цей Кодекс та закони з питань митної справи пов'язує сплату ним податку... »¹.

При аналізі цього законодавчого положення слід зазначити, що йому дещо бракує чіткості та однозначності. Безумовно, у законодавчій нормі під «обставинами» розуміється певний юридичний факт, який породжує зобов'язальні правовідносини. Разом з тим така характеристика цих обставин, як пов'язання їх зі сплатою податку платником, дещо дезорієнтує, адже сплата податку неможлива без виникнення правовідносин зобов'язання. Таке формулювання створює замкнуте коло, в якому виникнення обставин пов'язується зі сплатою податку, а сплата податку, у свою чергу, неможлива без виникнення означених обставин. На нашу думку, з метою подолання цієї неоднозначності слід закріпити у положеннях ст. 37 перелік конкретних обставин, з якими пов'язується виникнення податкового обов'язку, або ж вказати на родову обставину, таку, наприклад, як появі у платника об'єкта оподаткування.

Спроба з'ясувати передумови та порядок виникнення відносин податкового зобов'язання повинна, на нашу думку, включати аналіз динаміки правовідносин з позицій загальної теорії права. Загально-прийнятою є думка, що для виникнення правовідносин необхідна наявність двох передумов: законодавчої норми, яка регулює відповідні відносини, та юридичного факту, який, настаючи, «активує» механізм регулювання. Слід погодитися, що в основі виникнення (втім, так само як і зміни та припинення) податкових правовідносин лежать юридичні факти — на цій основі податкове правовідношення з'являється, триває, розвивається, поки новий юридичний факт його не змінить чи не припинить². Таким юридичним фактом, який породжує правовідношення податкового зобов'язання, може бути отри-

¹ Податковий кодекс України // Відом. Верхов. Ради України. – 2011. – № 13–14, 15–16, 17. – С. 556. – Ст. 112.

² Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6 т. – Т. 2 : Введение в теорию налогового права / Н. П. Кучерявенко. – Харків : Легас, 2004. – С. 473.

мання доходу, придбання майна, перетин товаром митного кордону України тощо.

У даному випадку можна також провести певну паралель механізму виникнення податкового й цивільно-правового зобов'язання. Цивільно-правове регулювання виходить із того, що лише загальні риси зобов'язання встановлюються законодавством, а зміст конкретного зобов'язання устанавлюється сторонами на власний розсуд. Крім цього, ст. 3 Цивільного кодексу України закріплено принцип свободи договору, який деталізується у ст. 6 цього Кодексу:

«1. Сторони мають право укласти договір, який не передбачений актами цивільного законодавства, але відповідає загальним засадам цивільного законодавства.

2. Сторони мають право врегулювати у договорі, який передбачений актами цивільного законодавства, свої відносини, які не врегульовані цими актами.

3. Сторони в договорі можуть відступити від положень актів цивільного законодавства і врегулювати свої відносини на власний розсуд»¹.

Як ми вже зазначали, податкове зобов'язання виникає внаслідок встановлення імперативних велінь держави, закріплених у законодавстві та виражених, по-перше, в односторонньому порядку, а по-друге — максимально чітко з огляду на податково-правову специфіку. При цьому відступити від положень законодавства сторони в податковому зобов'язанні не можуть. Разом із тим, ураховуючи зазначені відмінності, можна в цілому говорити про аналогію функцій закону і договору при визначенні зобов'язання за податковим та цивільним правом. Оскільки податково-правове регулювання засноване на імперативних веліннях однієї сторони, а цивільно-правове — на диспозитивному встановленні змісту та умов зобов'язання сторонами, можливо дійти висновку, що закон у податковому праві виконує функції договору, встановлюючи низку обов'язків для зобов'язаної сторони — платника та прав уповноважених органів вимагати та контролювати виконання зобов'язання.

Що стосується іншої передумови виникнення відносин податкового зобов'язання — норми права, яка його встановлює, навряд чи тут може існувати значна наукова проблема, адже саме норма права вказує,

¹ Цивільний кодекс України // Відом. Верхов. Ради України. – 2003. – № 40. – Ст. 356.

які конкретно відносини мають виникнути, за наявності якого юридичного факту та між якими суб'єктами. Таким чином, норма права слугує певною основою для появи зобов'язальних податкових правовідносин, так само як і визначає їх зміст. Слід, щоправда, звернути увагу на позицію Ю. А. Ровинського, який підкреслював, що фінансові правовідносини породжуються у зв'язку з виданням закону, який встановлює лише типові ознаки цих правовідносин, а виникнення конкретного правовідношення вимагає видання на основі закону індивідуальних фінансових активів. На наш погляд, це положення є не зовсім правильним з позицій податкового права. Закон установлює правила відносно сплати податку та інших податкових обов'язків достатньо широкого кола осіб, а наявність певного юридичного факту відносно конкретної особи вказує на виникнення відносин податкового зобов'язання саме в ней. Разом з тим, якщо взяти до уваги, що не кожного разу в уже триваючих правовідносинах зобов'язана особа (платник) добровільно виконує покладені на нього обов'язки, можна говорити про видання індивідуальних активів відносно нього у розвитку зобов'язального правовідношення, але уже в режимі не виникнення, а зміни цього правовідношення.

Самсин І. Основания возникновения налогового обязательства по Налоговому кодексу Украины

В статье исследуются понятие, характерные черты и правовые основания возникновения налогового обязательства в соответствии с действующим законодательством Украины. Особое внимание уделено соотношению понятий налогового обязательства и налоговой обязанности. Налоговое обязательство рассматривается в статье как вид правоотношений, соответственно, проводится сравнительный анализ научных мнений и положений законодательства относительно возникновения других видов правоотношений.

Ключевые слова: налоговое обязательство, возникновение налогового обязательства, регулирование налогового обязательства.

Samsin I. Emergence of tax obligation under the Tax Code of Ukraine.

This article examines the concept, characteristics and legal basis of tax obligations in accordance with Ukrainian legislation. Particular attention is paid to relations between the concepts of tax liability and tax obligations. Tax liability is considered in the article as a type of jural relationship, respectively, a comparative analysis of scientific opinions and legal provisions on other types of relationships is made.

Keywords: tax obligation, the emergence of tax obligation, the regulation of tax obligation.