

УДК 342.9

DOI <https://doi.org/10.32847/ln.2020.10-2.08>

Олендер І.Я.

*к.ю.н.,*

*докторант кафедри фінансового права*

*Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого*

## ПОДАТКОВИЙ ОBOB'ЯЗОК: ЗМІСТ І СТРУКТУРА

**Постановка проблеми.** Концепція «податкового обов'язку» по-різному розглядається вченими-юристами. Зважаючи на те, що підходи до його визначення різняться, концепція податкового обов'язку не однозначно трактована в рамках податково-правової доктрини. Таким чином, виникає необхідність у здійсненні ґрунтовного аналізу концепції податкового обов'язку.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Підґрунтям цього дослідження стали праці вітчизняних і зарубіжних учених-юристів, зокрема Д. П. Дорошенка, О. О. Головашевича, А. О. Храброва та інших. При цьому необхідно звертати увагу на особливості розуміння податкового обов'язку в рамках кожного з досліджень.

**Постановка завдання. Метою статті** є характеристика окремих концепцій податкового обов'язку.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Імперативна вимога сплачувати податки і збори своїм корінням має конституційну норму і є одним із проявів державного суверенітету. Разом із тим, для виконання податкового обов'язку недостатньо лише нормативного припису необхідність сплати податків – для цього потрібно належним чином визначити всі суттєві елементи податків, що складають податкову систему держави, та створити умови, за наявності яких платник може податковий обов'язок виконати. Фактично, у цьому разі йдеться одну з ознак податкового обов'язку – «належність», про яку ми зазначали у попередньому підрозділі.

Обоюдне виконання податкового обов'язку платниками податків та обов'язків з адміні-

стрування податків і зборів контролюючими органами стають запорукою наповнення доходних частин Державного і місцевих бюджетів, що, у свою чергу, створює економічне підґрунтя для функціонування інших органів державної влади, покладених на державу функцій тощо. Таке забезпечення держави грошовими ресурсами надає можливість реалізації норм статті 1 Конституції України, де України визнається соціальною державою [1].

При розгляді питання щодо належності встановлення податкового обов'язку основна увага має бути приділена тому, які саме механізми або елементи мають знайти законодавче закріплення для можливості виконання податкового обов'язку у цілому. Виходячи з припису ст. 67 Конституції України сплаті підлягають лише законно встановлені податки і збори, тому визначення переліку елементів податку, за наявності яких він вважається встановленим є важливим аспектом як з теоретичної, так і практичної точки зору.

Наразі законодавець виходить із того, що при закріпленні будь-якого податку мають встановлюватися елементи, вказані у ст. 7 Податкового кодексу України. До їх кола відносяться: а) платники податку; б) об'єкт оподаткування; в) база оподаткування; г) ставка податку; д) порядок обчислення податку; е) податковий період; є) строк та порядок сплати податку; ж) строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку [2]. Крім цього, по окремих податках можуть встановлюватися податкові пільги. Проте, перелічені елементи – це складові механізму податку, а не податкового

обов'язку. Їх встановлення є необхідною умовою виконання податкового обов'язку, яке має складний багатоступінний характер.

У науковій літературі немає єдиної позиції щодо складу податкового обов'язку, але її аналіз дозволяє виокремити декілька концепцій побудови податкового обов'язку, які відрізняються за структурними, змістовними та темпоральними елементами. Взагалі аналіз наукової літератури дозволяє виокремити такі підходи до структурування елементів податкового обов'язку: а) диференціація основних та додаткових обов'язків як структурних елементів податкового обов'язку; б) триланкова структура податкового обов'язку; в) включення до структури податкового обов'язку усіх без винятку обов'язків платника податку. Виходячи з цього, вважаємо за необхідне проаналізувати кожну із зазначених концепцій.

Наприклад, С. Г. Пепеляєв пропонує розподіляти усі обов'язки платника податків на дві групи. До кола перших пропонується включати обов'язки, що безпосередньо пов'язані із визначенням об'єкта оподаткування, встановленням оподатковуваної бази, реалізацією процедур обрахування суми податку, її сплати тощо. Цю категорію вчений називає «основні обов'язки». До другої категорії С. Г. Пепеляєв відносить обов'язки, які називає факультативним: обов'язок стати на податковий облік; актуалізувати вчасно реєстраційну інформацію про платника у разі її зміни; забезпечувати збереження облікових і звітних документів платником; допускати представників контролюючих органів на підконтрольні об'єкти для здійснення ними контрольних заходів та ін. [3, с. 181-184]. При цьому виникає декілька питань: по-перше, що саме маємо відносити до структурних елементів податкового обов'язку та, по-друге, як співвідноситься «податковий обов'язок» із «обов'язками платників податків»?

З приводу останнього питання маємо привести думку Р. Г. Браславського, на переконання якого «співвідношення «обов'язків платника податків» та «податкового обов'язку» можна

представити таким чином. Елементами податкового обов'язку є ті види обов'язки платника податків, що закріплені податковим законом та відносяться до трьох блоків обов'язків (із податкового обліку, сплати та податкової звітності). У системі обов'язків платників податків виділяються: а) обов'язки, що входять до податкового обов'язку; б) обов'язки, пов'язані із здійсненням податкового контролю відповідними органами» [4]. Виходячи із цього можна зробити припущення, що Р. Г. Браславський намагається поєднати дві концепції визначення структури податкового обов'язку. На наше переконання, це не зовсім вірно, адже такий підхід не спростить розуміння внутрішньої структури податкового обов'язку, а лише ускладнить.

Д. П. Дорошенко аналізує структуру податкового обов'язку через призму динаміки його виконання. При цьому виконання сам термін «виконання податкового обов'язку» він розглядає у двох аспектах – як певний результат та як процес. У першому випадку йдеться про досягнення зобов'язаними особами власними діями настання правоприпиняючого факту, який обумовлює закінчення податкового обов'язку. У другому – про «систему послідовно здійснюваних дій, тобто певний алгоритм, що містить низку змінюючи одна одну стадій і конкретні дії з їх реалізації. На прикладі такого розмежування чітко не тільки простежується статика та динаміка податкового обов'язку, а й вбачається перспектива відмежування процедурного регулювання (певного порядку) від процесу (конкретної діяльності) його виконання. Матеріальний зміст (система складників) податкового обов'язку становить його статику, а процес виконання (сукупність динамічних дій з реалізації податкової правосуб'єктності) – динаміку» [5].

Схожий підхід займає А. С. Баринов, який пропонує виокремлювати у податковому обов'язку матеріальну та організаційну складові. Перша, на думку вченого, полягає у визначенні суми податку, яку платник має сплатити, а друга - у приписі суб'єктам подат-

кових правовідносин вчиняти дії для забезпечення цієї сплати. При цьому А. С. Баринов за основну вважає матеріальну частину, у рамках якої відбувається визначення зобов'язаного суб'єкта та обсяг грошових коштів, що підлягають сплаті. Організаційна частина на його переконання є допоміжною і слугує забезпеченню здійснення платником необхідних для виконання конституційного обов'язку зі сплати податків дій [6, с. 13].

Загальноприйнятою у колах вчених-фінансистів є характеристика виконання податкового обов'язку у широкому (реалізація системи обов'язків з податкового обліку, сплати податку, формування й надання податкової звітності) й вузькому (тільки сплата податку) значенні [5, 6, 7, 8, 9, 10, 11]. При цьому немає єдності думок щодо співвідношення складових податкового обов'язку у широкому розумінні за критерієм їх значимості. Дехто позиціонує сплату податків і зборів як основний обов'язок платників податків, а податковий облік і податкову звітність – як факультативні [12, с. 390-392]. Інші характеризують ці складові як однаково значимі [7, 10].

З одного боку, обов'язок зі сплати податку відображає призначення цього економіко-правового важеля. При встановленні податків держава або відповідна територіальна громада керується однією метою – наповнення дохідних частин бюджетів відповідного рівня. Саме для цього податки вводяться, тому здається, що цей обов'язок є головним у складі податкового обов'язку у його широкому розумінні.

З іншого боку, визнання однієї складової податкового обов'язку головною, пріоритетною нашою на роздуми щодо факультативності інших його елементів. Утім, невиконання обов'язку, наприклад, з податкового обліку фактично унеможлиблює обрахування

та сплату податку. Обов'язок з податкового обліку передує у часі обов'язку зі сплати, тому бути залежним від останнього він просто не може. Навпаки, на підставі даних обліку об'єктів оподаткування визначається податкова база, до якої у подальшому застосовується ставка податку та формується уявлення щодо грошової суми, яку платник податків має сплатити. Виходячи із цього, обов'язок з податкового обліку не може мати похідний або факультативний характер.

При характеристиці співвідношення обов'язків зі сплати податку та подання податкової звітності також не можна говорити про пріоритетність одного над іншим. По-перше, формування та подання платником податків документів податкової звітності створює підґрунтя для подальшого здійснення податкового контролю. На практиці саме розбіжності у звітних документах контрагентів можуть ставати підставою для проведення податкових перевірок або направлення контролюючими органами запитів у рамках здійснення зустрічних звірок. Також однією з підстав проведення у платника позапланової документальної перевірки є неподання ним документів податкової звітності.

По-друге, механізм окремих встановлених в Україні податків передбачає передування етапу формування й подання звітності безпосередньо діям по сплаті податку. Наприклад, податок на додану вартість сплачується у відповідності до положень ст. 203 Податкового кодексу України після подання платником податкової декларації. При цьому сплачується сума податку, визначена платником у поданій ним декларації. З цих причин, не можна говорити про первісність обов'язку зі сплати податку перед обов'язком з подання податкової звітності.

#### Анотація

У науковій роботі надано характеристику податкового обов'язку. Досліджено окремі доктринальні положення з питання структурування податкового обов'язку. Встановлено особливості податкового обов'язку. Наголошено на тому, що для виконання податкового обов'язку недостатньо лише нормативного припису необхідності сплати податків – для цього потрібно належним чином визначити всі суттєві елементи податків, що складають податкову систему

держави, та створити умови, за наявності яких платник може податковий обов'язок виконати. У роботі акцентовано увагу на відсутності єдиної позиції щодо складу податкового обов'язку у науковій літературі. За результатами аналізу наукової літератури виокремлено такі підходи до структурування елементів податкового обов'язку: диференціація основних та додаткових обов'язків як структурних елементів податкового обов'язку; триланкова структура податкового обов'язку; включення до структури податкового обов'язку усіх без винятку обов'язків платника податку. Встановлено, що підхід, відповідно до якого у системі обов'язків платників податків виділяються обов'язки, що входять до податкового обов'язку, і обов'язки, пов'язані із здійсненням податкового контролю відповідними органами, не спрямований на спрощення розуміння внутрішньої структури податкового обов'язку, а навпаки - на його ускладнення. При характеристиці співвідношення обов'язків зі сплати податку та подання податкової звітності автор зауважує про неможливість пріоритетності одного над іншим. До причин такої неможливості у науковому дослідженні віднесено створення підґрунтя подальшого здійснення податкового контролю формуванням та поданням платником податків документів податкової звітності, а факт того, що механізм окремих встановлених в Україні податків передбачає передування етапу формування й подання звітності безпосередньо діям по сплаті податку.

**Ключові слова:** податковий обов'язок, платник податків, оподаткування, податкове законодавство, податковий облік.

### **Olender I.Ya. Tax liability: content and structure**

#### **Summary**

The scientific work describes the tax liability. Some doctrinal provisions on the structure of tax liability have been studied. Features of tax liability are established. The author emphasizes that for the fulfillment of the tax obligation it is not enough just to prescribe the need to pay taxes - for this you need to properly identify all the essential elements of taxes that make up the tax system of the state and create conditions under which the taxpayer can tax perform. The paper emphasizes the lack of a single position on the composition of the tax liability in the scientific literature. According to the results of the analysis of the scientific literature, the following approaches to the structuring of the elements of the tax liability are distinguished: differentiation of the main and additional responsibilities as structural elements of the tax liability; three-tier structure of tax liability; inclusion in the structure of the tax liability of all without exception the responsibilities of the taxpayer. It is established that the approach according to which the system of responsibilities of taxpayers distinguishes the responsibilities included in the tax liability and the responsibilities associated with the implementation of tax control by the relevant authorities, is not aimed at simplifying the understanding of the internal structure tax liability, and vice versa - to complicate it. In characterizing the relationship between tax liability and tax reporting, the author notes the impossibility of prioritizing one over the other. The reasons for this impossibility in the research include the creation of a basis for further tax control by forming and submitting tax reporting documents by the taxpayer, and the fact that the mechanism of certain taxes established in Ukraine involves preceding the stage of forming and reporting directly to tax payment actions.

**Key words:** tax liability, taxpayer, taxation, tax legislation, tax accounting.

#### **Список використаних джерел:**

1. Конституція України : Закон України від 28 червня 1996 р. № 254к/96-ВР / Верховна Рада України. Відомості Верховної Ради України. 1996. 30. № Ст. 141.
2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. Офіційний вісник України. 2010. № 92. Ст. 3248.

3. Налоговое право: учеб. пособ. / под ред. С. Г. Пепеляева. Москва, 2003. 591 с.
4. Браславський Р. Г. Правове регулювання процедур виконання податкового обов'язку: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Ірпінь, 2014. 193 с.
5. Дорошенко Д. П. : Примус у податковому праві. дис. ... докт. юрид. наук : 12.00.07. Запоріжжя, 2019. 424 с
6. Баринов А. С. Институт налоговых обязательств в налоговом праве Российской Федерации: дисс. ...канд. юрид. наук: 12.00.07. Москва, 2017. 188 с.
7. Головашевич О. О. Правове регулювання оподаткування доходів фізичних осіб в Україні: дис. ...канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2010. 202 с.
8. Храбров А.О. Правове регулювання виникнення, зміни і припинення податкового обов'язку: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2004. 189 с.
9. Онищук Н. Ю. Правове регулювання виконання податкового обов'язку: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2010. 202 с.
10. Крохина Ю. А. Налоговое право: учебник для вузов. Москва, 2007. 144 с.
11. Чибинев В. М. Проблемы соотношений понятий «обязанность» и «обязательство» в налоговом праве. *Налоги*. 2006. № 3. С. 32.
12. Налоги и налоговое право: учебник / А. В. Брызгалин, В. Р. Берник, А. Н. Головкин и др. Москва : Аналитика-Пресс, 1998. 688 с.