

тися визначити місце цих норм у системі фінансового права, але регулювання діяльності підприємств, організацій і галузей народного господарства забезпечується низкою галузевих норм як публічного, так і приватного права.

Однорідність певного виду суспільних відносин, які є предметом інституційного регулювання, не виключає можливості та необхідності їх подальшого структурування. Саме на підставі цього і можна виділити декілька різновидів фінансово-правових інститутів. Перспективним в аналізі проблеми класифікації фінансово-правових інститутів може бути навіть не динаміка, а поштовх у їх розвитку та становленні. Аналізуючи суміжні правові інститути, С.В. Полєніна виокремлює інститути, які утворюються із «материнської галузі права», та спеціалізований інститут [7, с. 76]. У цьому випадку йдеться фактично навіть не про динаміку, а про ретродинаміку такого правового утворення. Виникнувши в межах типової галузі права, інститут може набувати подальшої деталізації, ускладнень та дуже активного збільшення, що утворить підстави, виникнувши в межах типових материнських правових норм, для набуття ним такої своєрідності, що в перспективі обумовить появу і підгалузі (а можливо, і галузі права). Наприклад, якщо ще років тридцять тому навряд чи хтось підтримав аргументацію стосовно визначення податкового права як автономного правового утворення в системі фінансово-правової галузі (навіть простого інституту), то нині така сукупність правових норм досить логічно виглядає підгалузевим утворенням у межах фінансового права.

Спеціалізований інститут на межі регулювання декількох галузей пов'язується з активізацією розвитку складної форми суспільних відносин, які вимагають різногалузевого впливу. Вважаємо, що нині ще остаточно не з'ясовано та не визначено природу інституту фінансового контролю, який фахівці і адміністративного [8], і фінансового права [9] вважають безумовно власним. У цій ситуації спеціалізація цього інституту об'єктивно поєднує два напрями: регулювання управлінських функцій держави у сфері фінансового контролю (адміністративно-правовий аспект) та регулювання контролю за обігом публічних грошових коштів (фінансово-правовий аспект).

Список використаної літератури:

1. Ашмарина Е.М. Структура фінансового права РФ на современном этапе // Государство и право. – 2004. – № 9. – С. 89-96.
2. Мінаєва О.М. Правове регулювання податкового обліку в Україні: Дис. ... канд. юрид. наук. – Х., 2007.
3. Кустова М.В. Налоговое право России. Общая часть: Учебник / Ов. ред. Н.А. Шевелева. – М., 2001.
4. Чаадаев С.Г. Правовая бухгалтерия / Отв. ред. С.Г. Чаадаев. – М., 2001.
5. Про систему оподаткування: Закон України // ВВР. – 1991. – № 39. – Ст. 510.
6. Ямненко Т.М. Система фінансового права як галузі права // Держава і право. – 2002. – Вип. 15.
7. Полєніна С.В. Комплексные правовые институты и становление новых отраслей права // Правоведение. – 1975. – № 3. – С. 71-79.
8. Гаращук В.М. Контроль та нагляд у державному управлінні: Монографія. – Х., 2002.
9. Савченко Л.А. Правові проблеми фінансового контролю в Україні: Монографія. – Ірпінь, 2001.

Надійшла до редакції 10.10.2012

САМСІН І.Л., кандидат юридичних наук,
заслужений юрист України, голова Вищої
кваліфікаційної комісії суддів України,
суддя Верховного суду України

УДК 347.73

ПРИРОДА ПОДАТКОВОГО ЗОБОВ'ЯЗАННЯ

Розглянуто одну з вихідних податково-правових категорій – податкове зобов'язання. Зауважено, що на сьогодні ані в законодавстві, ані в науці податкового права немає визначеності з цього питання. Підкреслено, що поряд із поняттям податкового зобов'язання активно використовується споріднене з ним поняття податкового обов'язку.

Ключові слова: податок, податкове зобов'язання, податкові правовідносини.



Рассматривается одна из исходных налогово-правовых категорий – налоговое обязательство. Отмечается, что на сегодня ни в законодательстве, ни в науке налогового права нет определенности по этому вопросу. Подчеркивается, что наряду с понятием налогового обязательства активно используется родственное с ним понятия налогового долга.

Ключевые слова: налог, налоговое обязательство, налоговые правоотношения.

Tax liability as the one of initial tax and legal categories is considered. At present neither in law nor in science tax law there is no certainty on this matter. It is emphasized that along with the concept of tax liability is widely used together with that of the concept of tax obligation.

Keywords: tax, tax liability, tax relationship.

Упродовж усієї історії незалежної України одним з основних напрямів її зовнішньої політики була і залишається євроінтеграція. Це передбачає наближення до стандартів розвинених країн Західної Європи усіх сфер діяльності держави, в тому числі й податкового регулювання. Безумовно, відмінність податкової системи країн Європи та України легко пояснити з огляду на тривале перебування нашої країни у складі Радянського Союзу. Разом з тим навіть серед пострадянських держав Україна до недавнього моменту вирізнялася відсутністю єдиного кодифікованого акта з регулювання оподаткування. Остаточо це питання було вирішено лише нещодавно шляхом прийняття Податкового кодексу, який діє в Україні з 1 січня 2011 року.

Будучи основним законом, який регулює оподаткування в Україні, Податковий кодекс увібрав як надбання податкового законодавства останніх років, так і низку нових положень, яких до того правова система держави не містила. В цих умовах актуальним є питання переосмислення категоріального апарату податкового права, що дало б змогу чіткіше усвідомити та застосовувати новели податкового законодавства.

Однією з вихідних податково-правових категорій є податкове зобов'язання. Слід зазначити, що на сьогодні ані в законодавстві, ані в науці податкового права немає визначеності з цього питання. Річ у тім, що поряд із поняттям податкового зобов'язання активно використовується споріднене з ним поняття податкового обов'язку. Податковий кодекс України, наприклад, використовує в своєму тексті обидві категорії. При цьому згідно з положенням ст. 36 Кодексу податковим обов'язком визнається обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені Податковим Кодексом або законами з питань митної справи [7]. Разом з тим у главі 4 Податкового кодексу України досить активно використовуються поняття податкового зобов'язання та грошового зобов'язання, але для позначення сум, які підлягають сплаті платником податку.

У науці податкового права визначеності щодо розмежування понять податкового обов'язку та податкового зобов'язання бракує ще сильніше. Одні вчені наполягають на виключному використанні категорії податкового обов'язку, обґрунтовуючи свою позицію тим, що зобов'язання – поняття традиційно цивільно-правове й не може бути використано в імперативному правовому регулюванні, яке засноване на методі владних приписів [7, с. 316-317]. О.А. Ногіна зазначає, що використання терміна «податкове зобов'язання» призвело б до непотрібних ремінісценцій з галузі цивільного права [6, с. 172; 12, с. 26].

Інші науковці, навпаки, відстоюють позиції використання поняття податкового зобов'язання [2, с. 22-32; 3, с. 272-283; 5, с. 147-148; 10, с. 78-155; 13]. Ми вважаємо, що навряд чи можна говорити про будь-яку «монополію» цивільно-правового регулювання на використання терміна «зобов'язання». Юридична наука знає багато прикладів застосування міжгалузевих категорій. Крім цього, вбачається, що податкове зобов'язання відповідає всім рисам зобов'язання, розробленим для нього цивільно-правовою наукою.

На нашу думку, саме концепція правовідносин податкового зобов'язання цілком відповідає природі відносин між платником та державою в особі уповноважених органів. З метою подолання цього протиріччя слід детальніше розкрити не тільки поняття, а й ознаки податкового зобов'язання, а також проаналізувати його внутрішню структуру. Це дасть набагато ширше уявлення про його природу та функції в податково-правовому регулюванні і, можливо, дасть підстави виробити єдиний науковий підхід щодо розуміння зобов'язання в оподаткуванні.

Глумачний словник так описує зобов'язання: «поставлене перед собою завдання, обіцянка, які неодмінно повинні бути виконані» або як «грошовий позиковий документ» [11, с. 674]. Тобто в загальному розумінні зобов'язання являє собою або документ, або певну обіцянку, за-



вдання, яке має бути неминуче виконано. При цьому цікавим є акцент на тому, що зобов'язання «ставиться перед собою», тобто виникає за волею самого суб'єкта зобов'язання.

В розумінні теорії права зобов'язання так само може мати декілька значень. Так, Г.Ф. Шершеневич писав, що саме слово «зобов'язання» вживається в різних розуміннях: а) у значенні обов'язку пасивного суб'єкта; б) у значенні права активного суб'єкта; с) у значенні всього юридичного відношення; d) у значенні акта, що посвідчує існування такого відношення [14, с. 266]. На наш погляд, розгляд зобов'язання саме як правовідносин є найбільш універсальним, адже правовідносини й виражаються в наявності певних прав і обов'язків учасників.

Сам Г.Ф. Шершеневич визначав зобов'язання в загальному вигляді як такі юридичні відносини, з яких виявляється право однієї особи на певну дію іншої визначеної особи [14, с. 266]. При цьому він акцентував увагу на різниці речових й зобов'язальних правовідносин. В речових правовідносинах праву однієї особи відповідають обов'язки всіх інших осіб, коло яких не деталізується. В зобов'язальних правовідносинах, навпаки, чітко визначене коло осіб, що беруть у ньому участь. Такі відносини існують тільки між цими визначеними суб'єктами й не стосуються інших осіб.

У зв'язку з цим навряд чи можна однозначно погодитися з визначенням зобов'язання як майнових правовідносин, в рамках яких боржник зобов'язаний вчинити певні дії на користь кредитора, а останній має право вимагати виконання даних обов'язків боржником [9]. Разом з тим зобов'язання може полягати не тільки у вчиненні певних дій, а й в обов'язку зобов'язаної особи утриматися від вчинення певних дій. Крім цього, навряд чи необхідний акцент на майновому характері зобов'язання. В той час як у податково-правовому регулюванні він буде більш ніж доцільний (адже центральним у ньому є обов'язок платника сплатити певну грошову суму), в цивільних правовідносинах зобов'язання може полягати у вчиненні певних дій, наданні послуг, що безпосередньо не пов'язані з передачею майна – наприклад, вчинення правочину за договором доручення. І.А. Покровський з цього приводу зазначав: «Якщо речові права являють собою форми юридичних відносин осіб до речей, то зобов'язання є формою юридичних, приватноправових відносин осіб до осіб... Зобов'язання може мати на меті надання кредитору якої-небудь речі, але безпосередньо відносин між кредитором і цією річчю воно не створює: такі відносини можуть з'явитися тільки як результат виконання зобов'язання» [8, с. 236].

Отже, в якості правовідносин зобов'язання ми розглядатимемо такі правовідносини, в яких одна сторона характеризується обов'язком певної поведінки (вчинити певні дії або утриматися від учинення певних дій), а інша сторона має право вимагати від першої сторони такої поведінки. При цьому ми не претендуємо на використання даного визначення як єдиного правильного. З нього можна зробити два важливі висновки. По-перше, воно в загальних рисах описує характер позагалузевих зобов'язальних відносин та містить посилення на його обов'язкові елементи: суб'єкти, об'єкт (предмет), зміст. По-друге, на його основі можна, додаючи тих чи інших ознак, що характеризують певну сферу суспільних відносин, сформулювати визначення будь-якого галузевого зобов'язання, в тому числі й податкового.

І.С. Бордюг визначає податкове зобов'язання як правовідносини, що виникають у ході економічного обороту при перерозподілі матеріальних благ між публічними і приватними суб'єктами, в рамках яких зобов'язаний суб'єкт повинен виконати обов'язок із передачі уповноваженому суб'єкту податкового платежу в установленний термін, а уповноважений суб'єкт має право вимоги виконання цього обов'язку під загрозою застосування заходів державного примусу [1, с. 11]. У цілому погоджуючись із позицією авторки щодо поняття податкового зобов'язання, слід звернути увагу на деякі моменти.

По-перше, податкові обов'язки платника не вичерпуються лише сплатою податку. Безумовно, вона займає центральне значення, адже спрямована на реалізацію цілей існування податкової системи держави – акумуляції публічних коштів. Але без адекватного правового регулювання обов'язків з обліку податків та податкової звітності неможливо було б ні ефективно організувати систему оподаткування, ні проконтролювати виконання вимог податкового законодавства платниками [4, с. 385-386]. Виходячи з цього, вважаємо за потрібне включити до визначення обов'язки з податкового обліку та податкової звітності.

По-друге, додаткової аргументації потребує авторський акцент на економічному обороті та розподілі матеріальних благ. Безумовно, рух публічних грошових коштів як предмет регу-



лювання не тільки податкового права, а й усієї фінансово-правової галузі завжди здійснюється в процесі економічного обороту, розподілу благ між членами суспільства. Але саме ця його характеристика робить акцент на вказані економічні процеси зайвим, адже складно собі уявити рух публічних грошових коштів поза ними.

Під податковим зобов'язанням ми пропонуємо розуміти *правовідносини між державою в особі уповноважених органів та платником податків, які полягають у вчиненні платником низки обов'язків з податкового обліку, сплати податку та податкової звітності, установлені законом.*

З даного визначення випливає низка важливих ознак податкового зобов'язання:

1) *це завжди правовідносини між державою та платником податків.* Такий погляд на суб'єктний склад не є випадковим. Держава є власником лише частини публічних грошових коштів, які акумулюються за допомогою податкової системи, інша частина яких є власністю територіальних громад і надходить на рахунки відповідних органів місцевого самоврядування. Але держава є єдиним суб'єктом, який установлює підстави виникнення правовідносин податкового зобов'язання в першу чергу і, відповідно, має право вимагати від платника виконання обов'язків у межах цього правовідносин. Із цієї ознаки випливають іще дві, які відображають специфіку податкового зобов'язання;

2) *правовідносини податкового зобов'язання виникають за владною вказівкою держави та забезпечується механізмом державного примусу.* Ці правовідносини завжди виникають з ініціативи держави, тому що саме вона встановила в законі низку обов'язків для платників податків. Безумовно, місцеві податки і збори вводяться в дію за рішеннями відповідних місцевих рад. Але таке право їм, по-перше, надано державою, а по-друге, саме держава на законодавчому рівні встановила перелік місцевих податків і зборів та механізм їх справляння, залишивши за місцевими радами лише рішення відносно введення чи не введення їх на відповідних територіях. З огляду на це, на відміну від інших сфер суспільних відносин, наявність ініціативи зобов'язаного суб'єкта до вступу в правовідносини не має значення. Крім цього, держава володіє монополією на застосування механізму державного примусу, за допомогою якого забезпечується виконання обов'язків платника. Це пов'язано зі специфікою податкових відносин, які полягають у відчуженні частини майна або доходу зобов'язаної особи. Остання при цьому не отримує натомість нічого, принаймні в межах указаних правовідносин. Відповідно, без адекватних механізмів забезпечення виконання обов'язків було б щонайменше утрудненим;

3) *держава виступає у правовідносинах податкового зобов'язання в особі уповноважених органів.* Незважаючи на практично необмежені можливості держави встановлювати ті чи інші правовідносини та визначати їх зміст, можливості її участі в цих правовідносинах досить сильно усучені. Це пов'язано насамперед із відсутністю її уособленості. Можна навіть говорити при цьому про часткову або неповну правосуб'єктність держави. Дійсно, в той час як держава може не тільки мати права й обов'язки, а й установлювати їх для інших, вона як така не може їх здійснювати. Для цього застосовується той самий механізм, за допомогою якого реалізуються права інших осіб, правосуб'єктність яких є неповною (неповнолітніх, осіб, дієздатність яких обмежена за рішенням суду) – делегування повноважень, або представництва. При цьому права й обов'язки держави на різних етапах реалізують різні органи. На етапі визначення змісту правовідносин – законодавчий орган (Верховна Рада), на етапі контролю за здійсненням обов'язків – податкові органи, на етапі вирішення спору – органи суду;

4) *податкове зобов'язання полягає у здійсненні платниками низки обов'язків.* Правовідносини податкового зобов'язання є односторонніми, тобто характеризуються наявністю обов'язків у одного суб'єкта й прав щодо контролю за їх виконанням у іншого. Безумовно, кошти, які зібрані у формі податків, використовують на суспільні блага, і з цієї точки зору держава зобов'язана використовувати кошти за призначенням. Платники податків мають право при цьому перевіряти процес здійснення державних видатків, отримувати інформацію тощо. Але цей процес уже здійснюється в межах інших правовідносин, які регулюються за допомогою інституту державних видатків. Крім цього, як ми вже зазначали, зміст правовідносин податкового зобов'язання не вичерпується обов'язком зі сплати податків і зборів. Важливе значення мають при цьому обов'язки платника з обліку податків та податкової звітності.



Список використаної літератури:

1. Бордюг И.С. Налоговое обязательство в российском праве: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – Омск, 2009.
2. Винницкий Д.В. Налоговое обязательство и система налогового обязательственного права // Законодательство. – 2003. – № 7.
3. Карасева М.В. Финансовое правоотношение. – М., 2001.
4. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: В 6 т. – Х., 2005 – Т. 3: Учение о налоге.
5. Налоговое право: Учебник / Под ред. С.Г. Пепеляева. – М., 2003.
6. Ногина О.А. Порядок исполнения налоговой обязанности // Налоговое право России. Общая часть: Учебник / Отв ред. Н.А. Шевелева. – М., 2001.
7. Податковий кодекс України: постатейний коментар: У 2 ч. / За ред. М. П. Кучерявенка. – Х., 2011. – Ч. 1.
8. Покровский И.А. Основные проблемы гражданского права. – М., 1998.
9. Полищук И. С. Правовая категория "налоговое обязательство": возможность и необходимость использования в российском праве // <http://naloglib.net/024/pravovaya-kategoriya-nalogovoe-obyazatelstvo-vozmozhnost-i-neobkhodimost-ispolzovaniya-v-rossiis?page=0,0>.
10. Порохов Е.В. Теория налоговых обязательств. – Алматы, 2001.
11. Словник української мови: В 11 т. / За ред. І.К. Білодіда. – К., 1970-1980. – Т. 3.
12. Храбров А.О. Правове регулювання виникнення, зміни і припинення податкового обов'язку: Дис. ... канд. юрид. наук. – Х., 2004.
13. Цинделиани. И.А. Налоговое обязательство в системе налогового права России // Финансовое право. – 2005. – № 9.
14. Шершеневич Г.Ф. Учебник русского гражданского права. – М., 1995. С.266.

Надійшла до редакції 05.09.2012

ГРИЩУК В.Л., здобувач
(Національний університет державної
податкової служби України)

УДК 347.73

**ДО ПРОБЛЕМИ ВИЗНАЧЕННЯ СИСТЕМИ КОНТРОЛЮЮЧИХ ОРГАНІВ :
ФІНАНСОВО-ПРАВОВИЙ АСПЕКТ**

У цій статті розглянуто питання визначення системи контролюючих органів. Автор акцентує увагу на окремих структурних елементах системи податкових органів. Розглянуто наукові праці вчених з цього питання, проаналізовані нормативно-правові акти.

Ключові слова: податкові органи, система органів, компетенція суб'єктів

В данной статье рассматривается вопрос системы контролирующих органов. Автор акцентирует внимание на отдельных структурных элементах системы налоговых органов. Рассматриваются научные труды ученых по этому вопросу, проанализированы нормативно-правовые акты.

Ключевые слова: налоговые органы, система органов, компетенция субъектов

This article discusses about the system control authorities. The author focuses on the individual structural elements of the tax authorities. Scientists examined scientific papers on the subject, analyzes the normative legal acts.

Keywords: tax authorities, a system of organs, the competence of subjects

Аналіз фінансово-правової літератури засвідчує, що позиції вчених стосовно характеристики системи контролюючих органів у сфері мобілізації грошових коштів до публічних коштів відрізняються багатоманітністю. Наприклад, Т.Є. Кушнар'ова однією із перших в теорії податкового права підійшла до питання множинності, системності органів податкового адміністрування. Зокрема, вчена запропонувала розглядати податкові органи як систему, що включає декілька досить розгалужених структур і може розумітися у вузькому та широкому значенні. Податкові органи у вузькому значенні слова, згідно із позицією Т.Є. Кушнар'ової, ідентичні системі податкових адміністрацій і здійснюють контроль тільки за надходженням до бюджету податкових платежів. Податкові органи в широкому значенні контролюють і забезпечують на-

