

УДК 347.73:336.225.611

**О. В. Покатаєва**

доктор юридичних наук, професор

**О. О. Коваль**кандидат юридичних наук  
Класичний приватний університет

## ПРАВОВА ПРИРОДА ПОДАТКОВОГО ОБОВ'ЯЗКУ

*В статті розкрито правову природу податкового обов'язку шляхом узагальнення наукових поглядів українських та російських науковців. Виділено його особливості в контексті вітчизняного податкового законодавства. Уточнено момент виникнення та припинення податкового обов'язку. Досліджено поняття “податкове зобов'язання”, “грошове зобов'язання”, “податковий борг”.*

**Ключові слова:** правова природа, податковий обов'язок, платник податку, юридичний обов'язок, податкове зобов'язання, грошове зобов'язання, податковий борг.

### I. Вступ

Поняття податкового обов'язку є однією із центральних категорій податкового права. Водночас обов'язок зі сплати податків є першочерговим і безумовним, таким, що впливає з норми, закріпленої у ст. 67 Конституції України, де регламентовано, що кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом (тобто без урахування резидентського статусу платника податку та незалежно від факту здійснення ним діяльності). Не є визначальним для цілей оподаткування й факт отримання доходу чи прибутку, адже податковий обов'язок має й матеріальні підстави, які пов'язані з наявністю в платника податку певних матеріальних цінностей (ця норма діє залежно від правової природи об'єкта оподаткування). Тому найважливішим питанням є з'ясування моменту, з якого виникає обов'язок сплачувати податок.

Дослідженню цього питання присвятили свої праці вітчизняні науковці, серед яких: Л. Воронова, Н. Воротіна, Л. Касьяненко, І. Криницький, М. Кучерявенко, О. Орлюк, Н. Пришва, Л. Савченко, В. Федоров та ін. Істотне значення мають праці російських учених у галузі фінансового права: В. Белих, А. Бризгаліна, Д. Вінницького, В. Гурєєва, О. Горбунової, М. Карасьової, О. Козиріна, Ю. Крохіної, М. Мілякова, С. Пепеляєва, Г. Петрової, М. Піскотіна, Н. Хімічевої, Д. Черника, Д. Щокіна.

### II. Постановка завдання

З набуттям чинності Податковим кодексом України не тільки суттєво змінено порядок справляння багатьох видів податків і зборів, а, перш за все, розширено коло прав і обов'язків платників податків, що зумовлює необхідність дослідження податкового обо-

в'язку з урахуванням норм чинного податкового законодавства.

### III. Результати

Насамперед, необхідно встановити правову природу та сутність самого поняття “податковий обов'язок”. Питання податкового обов'язку в податковому праві вже тривалий час є предметом досліджень таких науковців, як: О. Дмитрик, М. Кучерявенко, Ю. Костенко, М. Перепелиця та ін. При цьому вони розглядали, як правило, окремі аспекти податкового обов'язку, що викликає потребу в комплексному та всебічному аналізі цього поняття. На думку М. Легкової, податковий обов'язок – це обов'язок платника податку сплатити в бюджеті або в державні цільові фонди відповідну суму коштів у порядку і строки, встановлені податковим законодавством [1].

М. Кучерявенко зауважує, що зміст податкового обов'язку визначається, насамперед, імперативними методами фінансово-правового регулювання, особливостями відносин, що складаються між суб'єктами з приводу сплати податків і зборів. Така особливість полягає в наявності державного управління у сфері фінансів, яке вимагає підпорядкування суб'єкта вимозі уповноваженої особи, що здійснює фінансову діяльність держави. Саме тому правове регулювання відносин у сфері фінансової діяльності держави орієнтовано на односторонні владні розпорядження державних органів щодо суб'єктів, які беруть участь у фінансовій діяльності держави. А владність розпоряджень державних органів виявляється в прийнятті рішень, що є обов'язковими для іншої сторони правовідносин [2]. Імперативний характер податкового обов'язку впливає з природи податкових правовідносин, які є формою реалізації публічних інтересів, тобто є відносинами владного характеру (це зумов-

лено тим, що вони є формою реалізації податкової норми, яка має імперативний характер).

Визначенню правової природи податкового обов'язку приділяли увагу й російські науковці. Податковим зобов'язанням, на думку Г. Петрової, є обов'язок платника податків сплатити певний податок (збір) за наявності обставин, встановлених актом податкового законодавства. Податкове зобов'язання покладається на платника податків з моменту виникнення встановлених податковим законодавством зобов'язань, що передбачають сплату податку (збору). Воно є першочерговим щодо інших, наявних у платника податків неподаткових зобов'язань [3, с. 55].

Але М. Кучерявенко диференціює податковий обов'язок за видовими ознаками, що виникають за кожним податком чи збором. На його думку, сукупність подібних окремих обов'язків становитиме комплекс податкових обов'язків платника податків або податковий обов'язок у широкому розумінні. Однак податковий обов'язок у широкому розумінні включає не тільки обов'язок сплати платника податку до бюджетів усіх рівнів або до державних цільових фондів певної суми коштів, а й обов'язок ведення податкового обліку, складання та подачі податкової звітності [2]. Податковий обов'язок, який виникає за кожним окремим податком, збором та обов'язковим платежем, є розуміння сутності обов'язку в більш вузькому значенні. Проте не варто забувати, що він має ще більш конкретну деталізацію, оскільки передбачає не тільки сплату, а й обов'язок, пов'язаний з обчисленням кожного окремого податку чи збору, обов'язок подачі декларації, звітності та інших документів до контролюючих органів.

Податковий обов'язок можна поділити на окремі складові: введення податкового обліку, сплату податків, зборів та інших обов'язкових платежів і складання та подальша подача податкової звітності. І якщо може виникнути ситуація щодо звільнення платника від сплати податку, то обов'язок з введення податкового обліку та подачі звітності в нього залишається. Так, якщо підприємство здійснює діяльність щодо організації освітньої, виховної або наукової діяльності у вигляді провадження операцій з постачання послуг зі здобуття вищої, середньої, професійно-технічної та дошкільної освіти; навчання аспірантів і докторантів та слухачів підготовчих відділень вищих навчальних закладів, то це є підставою для звільнення від сплати податку на додану вартість. Проте такий платник податку зобов'язаний вести податковий облік та подавати згідно з вимогами податкового законодавства протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного періоду по-

даткову декларацію (пп. 49.18.1 п. 49.18 ст. 49 ПК України [4]).

А. Дьомін також вважає, що податковий обов'язок можна вживати в широкому й вузькому значенні. У першому випадку під податковим обов'язком мають на увазі будь-який юридичний обов'язок платника податків, встановлений податковим законодавством, у другому – виключно обов'язок зі сплати податку [5].

Крім того, для з'ясування вищезгаданого припущення необхідно дослідити правову природу терміна "юридичний обов'язок". Як вважає М. Цвік, це вид і міра необхідної поведінки, встановлена законом, в основу якого покладено закріплення необхідності. Юридичний обов'язок складається з певних елементів, таких як: необхідність здійснення певних дій або утримання від них; необхідність для зобов'язаної особи відреагувати на законні вимоги, які були звернені до неї уповноваженою особою; необхідність нести відповідальність за невиконання цих вимог; необхідність не перешкоджати контрагенту користуватися тим благом, на яке він має право [6, с. 344].

Таке визначення підходить до поняття "податковий обов'язок", оскільки, згідно з п. 16.1 ст. 16 ПК України, платник податків зобов'язаний здійснити певні дії, такі як: стати на облік у контролюючих органах; вести в установленому порядку облік доходів і витрат, складати звітність, що стосується обчислення й сплати податків і зборів, та подавати до контролюючих органів; сплачувати податки й збори в строки та в розмірах, встановлених законодавством, тощо. Крім того, платник податку повинен виконувати законні вимоги контролюючих органів щодо усунення виявлених порушень законів з питань оподаткування та митної справи й підписувати акти про проведення перевірки. Платники податків або податкові агенти в разі вчинення порушень, податкового законодавства, що призвели до невиконання або неналежного виконання вимог, установлених п. 109.1 ст. 109 та п. 110.1 ст. 110 ПК України, несуть відповідальність.

Такої самої думки й російські науковці, які визначають, що юридичний обов'язок – це міра належної поведінки. Суб'єктивне право визначають як гарантовану законом міру можливої (дозволеної, уповноваженої) поведінки суб'єкта. Але виділяють як окреме поняття суб'єктивний юридичний обов'язок як міру передбаченого законом необхідного (належного) вчинення зобов'язаною особою певної дії (або утримання від такого) з метою дотримання суб'єктивного права [7].

Ю. Крохіна поділяє податковий обов'язок за типами податкових правовідносин на обов'язок активного типу, який включає: сплату податків і зборів до бюджету та позабюдже-

тних фондів; з надання податкових відстрочок, розстрочок, податкового кредиту, інвестиційного податкового кредиту тощо. Такі правовідносини “працюють” через активну поведінку зобов’язаної особи. Обов’язок суб’єктів у податкових правовідносинах активного типу є дуже “жорстким” і стабільним. Найчастіше він безпосередньо для кожного конкретного суб’єкта господарювання впливає з нормативного правового акта. Відповідно, такий обов’язок виникає в суб’єктів податкових правовідносин щоразу за наявності відповідних юридичних фактів доти, поки діє нормативний акт, який передбачає цей обов’язок. Тому встановлення, зміна, скасування того чи іншого податкового обов’язку пов’язуються зі скасуванням, зміною або прийняттям нового правового акта [8, с. 199–201].

Обов’язок зі сплати податку чи збору виникає, змінюється чи припиняється за наявності підстав, установлених податковим законодавством, тому найважливішим питанням при регулюванні відносин з приводу сплати податків і зборів є з’ясування моменту, з якого виникає обов’язок сплачувати податок. Нормативні акти, що регулюють порядок внесення цих платежів, пов’язують обов’язок їхньої сплати з настанням певних обставин, передбачених законами і підзаконними нормативними актами. Такою основою може бути наявність у платника податку об’єкта оподаткування або вчинення певних дій, у результаті яких у платника податку виникає обов’язок зі сплати податку. До таких дій можна віднести:

- отримання прибутку суб’єктами господарювання – юридичними та фізичними особами – суб’єктами підприємницької діяльності, що сплачують податки на загальних підставах. У цьому випадку в таких платників податку виникають обов’язки зі сплати податку на прибуток підприємств, який розраховується шляхом зменшення суми доходів звітного періоду на собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг та суму інших витрат звітного податкового періоду (пп. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134 ПК України [4]);
- отримання доходу фізичною особою, як резидентом, так і нерезидентом, з джерелом походження з України, які повинні сплатити податок з доходів фізичних осіб, що розраховується шляхом зменшення загального оподатковуваного доходу з урахуванням норм п. 162 Податкового кодексу України на суму податкової знижки звітного року (пп. 164.1 ст. 164 ПК України [4]);
- здійснення операцій з постачання товарів, послуг на митну територію України, ввезення таких товарів чи послуг на митну територію України в митному режимі

імпорту або реімпорту або вивезення в режимі експорту (реекспорту). Адже при вчиненні вищевказаних дій фізична чи юридична особа повинні сплатити податок на додану вартість (пп. 185.1 ст. 185 ПК України [4]);

- здійснення операції з реалізації чи передачі підакцизних товарів, незалежно від мети споживання, якщо особа ввозить такі товари на митну територію України або здійснює реалізацію конфіскованих товарів, спричиняє виникнення в юридичної чи фізичної особи обов’язку зі сплати акцизного податку (п. 213.1 ст. 213 ПК України [4]);
- набуття права власності на об’єкт житлової нерухомості або земельну ділянку, у результаті чого в особи виникає обов’язок зі сплати податку на нерухоме майно (пп. 265.2.1 п. 265.2 ст. 265 ПК України [4]), або земельного податку (п. 270.1 ст. 270 ПК України [4]);
- здійснення першої реєстрації транспортних засобів в Україні, що є об’єктами оподаткування (ст. 232 ПК України [4]);
- вчинення юридично значущих дій, таких як: відчуження власного майна, що потребує нотаріального посвідчення, внаслідок чого в платника податку виникає обов’язок зі сплати державного мита (пп. 267.1.1 п. 267.1 ст. 267 [4]).

Це не є вичерпним переліком дій, у результаті яких в особи виникають зобов’язання зі сплати податків і зборів. Але хотілося б конкретизувати, що вищевказані дії є юридичними фактами. Юридичний факт – конкретна життєва обставина, з настанням якої норма права пов’язує виникнення, зміну або припинення правовідносин. Вони є реальними явищами дійсності, яким притаманна конкретність та індивідуальність; стосуються лише прав і інтересів суспільства, держави; прямо передбачаються нормами права та викликають передбачені законом правові наслідки [9, с. 492–493].

Такої самої думки і Ю. Крохіна, яка зазначає, що податковий обов’язок виникає в суб’єктів податкових правовідносин щоразу за наявності відповідних юридичних фактів. У свою чергу, юридичні факти виконують у механізмі правового регулювання податкових відносин специфічну роль. Найголовніше завдання юридичного факту в межах механізму податково-правового регулювання полягає в забезпеченні безперервності зв’язку між податково-правовою нормою й конкретними суб’єктами, які перебувають у заданій нормою ситуації. Таким чином, юридичний факт відіграє роль своєрідного “провідника”, який пов’язує ідеальні моделі податкових відносин та реальні податкові правовідносини. Але, на думку Ю. Крохіної, податковий обов’язок існує доти, поки діє нормативний акт, який пе-

редбачає цей обов'язок. Тому встановлення, зміна, скасування того чи іншого податкового обов'язку пов'язуються зі скасуванням, зміною або прийняттям нового правового акта [8, с. 171, 201].

Аналогічної думки й Н. Хімичева, але вона конкретизує, що обов'язок платників податків зі сплати податків і зборів виникає, змінюється і припиняється за наявності підстав, встановлених законодавчим актом. Підставою виникнення обов'язку сплатити будь-який податок є, насамперед, наявність у нього відповідного об'єкта оподаткування [10, с. 257]. М. Кучерявенко теж вважає, що нормативні акти, які регулюють порядок внесення податкових платежів, пов'язують обов'язок їхньої сплати з настанням обставин, передбачених законами й підзаконними актами. Такою основою, зокрема, може бути наявність об'єкта оподаткування, але при обов'язковому одержанні податкового повідомлення. Повідомлення є юридичним актом індивідуального характеру, що конкретизує зміст правовідносин щодо окремого суб'єкта [11, с. 254]. С. Ципкін робить висновок, що для виникнення податкових правовідносин необхідна наявність як матеріальних умов, так і особливих актів фінансових органів. У такий спосіб формується складний юридичний факт (фактичний склад), точно зазначений у гіпотезі фінансово-правової норми [12, с. 68]. Тому некоректно виділяти як підстави виникнення податкових правовідносин лише наявність нормативних актів, а як зазначалося раніше, і матеріального предмета, що є об'єктом оподаткування (транспортного засобу, земельної ділянки, житлової нерухомості тощо).

Але слід пам'ятати, що податковий обов'язок є динамічним, тобто може змінюватися. Про це зазначав ще відомий радянський науковець – фахівець у галузі фінансового права С. Ципкін. На його думку, права і обов'язки конкретного платника податку не залишаються завжди незмінними, вони можуть і змінюватися. Така зміна прав та обов'язків платника податків може бути пов'язана зі зміною його майнового становища, з переходом його з однієї групи платників в іншу, зі зміною джерел доходу і перерахунком первинно обчисленого податку, з наданням податкових пільг [12, с. 45]. Із цим цілком можна погодитися, враховуючи особливості сучасної податкової системи.

Так, згідно з п. 167.1 ст. 167 ПК України, ставка податку на доходи фізичних осіб становить 15% бази оподаткування, якщо загальна сума отриманих доходів платником податку у звітному податковому місяці перевищить десятикратний розмір мінімальної заробітної плати, встановленої законодавством на 1 січня звітного податкового року, ставка збільшується до 17% від суми пере-

вищення [4]. Тобто відбувся певний юридичний факт – збільшення отриманих доходів, що призвело до зміни майнового становища платника податку і, як наслідок, до збільшення суми податкового обов'язку. Прикладом зміни майнового становища платника податку та збільшення суми податкового обов'язку може бути виникнення юридичного факту, як-то купівля об'єкта житлової нерухомості більшої площі, оскільки базою оподаткування для податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, є житлова площа об'єкта нерухомості, а ставка податку встановлюється в розрахунок за 1 кв. метр такого об'єкта (пп. 265.5.1 п. 265.5 ст. 265 ПК України [4]).

Може відбутися юридичний факт, як-то отримання інвалідності, який за здійсненням певних процесуальних дій приведе до переходу платника податку з однієї групи в іншу. До таких дій можна віднести обов'язок хворих, що досягли повноліття, чи потерпілих від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, з метою виявлення ступеня обмеження життєдіяльності, причини й часу настання інвалідності та відповідної її групи, згідно з нормами Положення "Про медико-соціальну експертизу" [13] і Положення "Про порядок, умови та критерії встановлення інвалідності" [14], звертатися до медико-соціальної експертної комісії (далі – МСЕК). МСЕК проводить медико-соціальну експертизу особам, що звертаються для встановлення інвалідності, за направленням лікувально-профілактичного закладу охорони здоров'я після проведення діагностичних, лікувальних і реабілітаційних заходів за наявності відомостей, що підтверджують стійке порушення функцій організму, обумовлених захворюваннями, наслідками травм чи вродженими вадами, які спричиняють обмеження життєдіяльності [13].

Керуючись Інструкцією "Про встановлення груп інвалідності", комісія залежно від ступеня обмеження життєдіяльності встановлює I, II, III групу інвалідності, а також причини її настання [13; 15]. Лише після проведення вищезгаданих процесуальних дій платник податку отримує статус інваліда, що надає йому можливість переходу з однієї групи платників в іншу, додатково отримавши право на податкові пільги та зменшення податкового обов'язку. Так, згідно з абз. "г" пп. 169.1.3 п. 169.1 ст. 169 ПК України, платник податку, що є інвалідом I або II групи, у тому числі з дитинства, може скористатися податковою соціальною пільгою у розмірі 150% від суми пільги, визначеної для всіх інших категорій платників. Пп. 281.1.1 п. 281.1 ст. 281 ПК України повністю звільняє вищевказану категорію платників від сплати земельного податку. Ці особи, згідно із законодавством, не можуть бути платниками і

туристичного збору (пп. 268.2.2 п. 268.2 ст. 268 ПК України [4]).

Щодо припинення податкового обов'язку, то для цього існує декілька підстав: ліквідація юридичної особи; смерть фізичної особи, визнання її недієздатною або безвісно відсутньою; втрата особою ознак платника податку, які визначені податковим законодавством; скасування податкового обов'язку у передбачений законодавством спосіб (п. 37.3 ст. 37 [4]). Крім того, податковий обов'язок можна вважати припиненим у разі його належного виконання. До того ж слід пам'ятати, що податковий обов'язок пов'язується не тільки з підставами його виникнення, а й чітко визначеними конкретними термінами (строками), протягом яких він має бути виконаний. Виконання податкового обов'язку розглядають переважно саме як сплату податку. Натомість сплата податку повинна здійснюватися платником безпосередньо відповідно до вимог, передбачених законодавством щодо статусу самого платника: чи то він особисто, чи податковий агент або ж податковий представник. Що стосується термінів сплати податків, то можна зазначити, що вони відрізняються залежно від виду податку та особливостей його справляння й обчислюються: роками, кварталами, місяцями, декадами, тижнями, днями або вказівкою на подію, що повинна настати або відбутися (ст. 31 ПК України).

Як зазначалося вище, податковий обов'язок можна поділити на першочерговий та похідний. Перший вид було досліджено, а що стосується похідних обов'язків, вважаємо доцільним більш детально на них зупинитися. Згідно з податковим законодавством, виконанням податкового обов'язку є сплата в повному обсязі платником відповідних сум податків і зборів у встановлений податковим законодавством строк (п. 38.1 ст. 38 ПК України [4]). Але сплата податкових платежів тісно пов'язана з виконанням інших зобов'язань, як-то ведення податкового обліку, складання податкової звітності, без виконання яких неможливо реалізувати першочерговий обов'язок. Ці обов'язки платника податку закріплені у ст. 16 ПК України, де вказано, що він зобов'язаний: вести в установленому порядку облік доходів і витрат; складати звітність, що стосується обчислення і сплати податків та зборів; забезпечувати збереження документів, пов'язаних з виконанням податкового обов'язку, протягом законодавчо встановлених строків.

Проте податковий обов'язок пов'язується не тільки з підставами його виникнення, а й чітко визначається конкретними термінами, протягом яких він має бути виконаний. Виконання податкового обов'язку реалізується сплатою податку, збору (обов'язкового платежу). Виконання обов'язку зі сплати подат-

ків і зборів ґрунтується на кількох факторах, серед яких: рівень правової культури та податкової дисципліни платника податків; можливість застосування державного примусу в разі порушення норм податкового законодавства. Проте, встановлення відповідальності за податкові правопорушення не може забезпечити повної і своєчасної сплати податків і зборів. Тому виникає необхідність у запровадженні спеціальних забезпечувальних заходів, зміст яких зумовлюють специфічні особливості предмета й методу правового регулювання в межах окремих галузей права. Механізм забезпечення виконання податкового обов'язку спрямований винятково на сплату податків і зборів. Якщо податковий обов'язок у широкому розумінні охоплює обов'язок з ведення податкового обліку, сплати податків і зборів, подання податкової звітності, то способи забезпечення виконання податкового обов'язку стосуються гарантій реалізації податкового обов'язку лише в частині сплати сум податків і зборів [11, с. 275]. У свою чергу, способи, що забезпечують сплату податкових платежів, передбачають забезпечення як безпосередньо суми самих платежів, так і компенсацію втрат бюджетів від несвоєчасної сплати податків і зборів (сплата штрафу, пені), а також витрат на примусове виконання податкового обов'язку.

На сьогодні Податковим кодексом України передбачено такі способи забезпечення виконання податкового обов'язку: податкова застава; податкова порука; пеня; адміністративний арешт активів платника податків. Механізм забезпечення виконання податкового обов'язку спрямований винятково на сплату податків і зборів. Якщо в широкому розумінні податковий обов'язок охоплює обов'язок з ведення податкового обліку, сплати податків і зборів, подання податкової звітності, то способи забезпечення виконання податкового обов'язку стосуються гарантій реалізації податкового обов'язку лише в частині сплати сум податків і зборів, що забезпечується додатковими гарантіями, які примушують платника податків виконувати податковий обов'язок повною мірою й у встановлений законодавством термін. У свою чергу, способи забезпечення сплати податків і зборів передбачають як безпосередньо суми податкових платежів, так і компенсацію втрат бюджетів від несвоєчасної сплати податків і зборів, а також витрат на примусове виконання податкового обов'язку.

Як уже зазначалося, податковим обов'язком визнається обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені Податковим кодексом України та законами з питань митної справи (п. 36.1 ст. 36 ПК України [4]).

Проте, якщо казати про виконання податкового обов'язку у вигляді сплати податку чи збору, то законодавець використовує термін "податкове зобов'язання", тобто сума коштів, яку платник податків, у тому числі податковий агент, повинен сплатити до відповідного бюджету як податок або збір на підставі, в порядку та строки, визначені податковим законодавством (пп. 14.1.156 п. 14.1 ст. 14 ПК України).

Відповідно до п. 57.1 ст. 57 ПК України, платник податків зобов'язаний самостійно сплатити суму податкового зобов'язання, зазначену в поданій ним податковій декларації, протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку, передбаченого ПК України для подання податкової декларації, крім окремо встановлених податковим законодавством випадків.

До того ж законодавець конкретизує, якщо грошове зобов'язання визначається контролюючим органом, то платник податків зобов'язаний сплатити нараховану суму грошового зобов'язання протягом 10 календарних днів, що настають за днем отримання податкового повідомлення-рішення (п. 57.3 ст. 57 ПК України). Винятком є початок процедури оскарження рішення контролюючого органу.

Неоднозначний зміст містить у собі поняття "грошове зобов'язання": з одного боку, воно є ширшим, ніж податкове зобов'язання (яке є лише сумою коштів, що платник податків чи податковий агент повинен сплатити як податок або збір), оскільки включає в себе, крім поняття податкового зобов'язання, і штрафні (фінансові) санкції, що справляються з платника податків у зв'язку з порушенням ним вимог податкового законодавства (пп. 14.1.39 п. 14.1 ст. 14 ПК України [2]), з іншого боку – є вузьким, свідченням чого є наявність сполучників та/або, тобто за певних умов у платника податку можуть бути лише штрафні (фінансові) санкції. Проте в такому разі має йтися не тільки про грошове зобов'язання, але й податковий борг.

Аналіз змісту пп. 14.1.175 п. 14.1 ст. 14 ПК України вносить корективи, що податковим боргом може вважатися лише сума узгодженого грошового зобов'язання (з урахуванням штрафних санкцій за їх наявності), але не сплаченого платником податків у встановлений строк ПК України, а також пеня, нарахована на суму такого грошового зобов'язання.

Тобто для того, щоб сума грошового зобов'язання набула ознак податкового боргу, таке зобов'язання повинно бути, перш за все, узгодженим. Узгодженою вважається сума грошового зобов'язання, яку платник податків самостійно обчислив та зазначив у податковій (митній) декларації або уточню-

ючому розрахунку, що подається контролюючому органу у встановлені законодавством строки (п. 54.1 ст. 54 ПК України [2]).

Проте п. 56.2 ст. 56 ПК України наголошує, якщо платник податків вважає, що контролюючий орган неправильно визначив суму грошового зобов'язання або прийняв будь-яке інше рішення, що суперечить законодавству або виходить за межі повноважень контролюючого органу, встановлених ПК України, він має право звернутися до контролюючого органу вищого рівня із скаргою про перегляд цього рішення.

П. 56.15 ст. 56 ПК України наголошує на тому, що скарга, подана до контролюючого органу вищого рівня у письмовій формі (та у разі потреби – з належним чином засвідченими копіями документів, розрахунками та доказами, які платник податків вважає за потрібне надати) протягом 10 календарних днів, що настають за днем отримання платником податків податкового повідомлення-рішення, зупиняє виконання платником податків грошових зобов'язань, визначених у податковому повідомленні-рішенні (рішенні), на строк від дня подання такої скарги до контролюючого органу до дня закінчення процедури адміністративного оскарження. До того ж протягом зазначеного строку податкові вимоги з податку, що оскаржується, не надсилаються, а сума грошового зобов'язання, що оскаржується, вважається неузгодженою.

Відповідно до п. 56.18 ст. 56 ПК України, платник податків має право оскаржити в суді податкове повідомлення-рішення або інше рішення контролюючого органу про нарахування грошового зобов'язання у будь-який момент після отримання такого рішення. І в такому випадку, тобто коли платник податків звертається до суду з позовом щодо визнання недійсним рішення контролюючого органу, грошове зобов'язання вважається неузгодженим до дня набрання судовим рішенням законної сили [2]. Але в цій ситуації можна зробити висновок, що платник податку може і зловживати своїм законним правом, наданим йому п. 17.1.7 п. 17.1 ст. 17 ПК України щодо можливості оскарження рішення, дій (бездіяльності) контролюючих органів або їх посадових осіб з метою відстрочення строку погашення податкового боргу.

Але виникає питання: яке рішення може винести суд у такій ситуації? Якщо допустити, що суд, до якого було подано позов, візьме до уваги норму п. 56.18 ст. 56 ПК України, зміст якої говорить про ситуацію, коли податкове зобов'язання вважається неузгодженим, то він може відмовити в позові або зупинити провадження до ухвалення рішення щодо поданого платником податків позову. До того ж не існує норми, яка б визнача-

ла подальші наслідки для платника податків такого рішення. Тому вважаємо, що зміст цього пункту ПК України потребує уточнення.

#### IV. Висновки

Узагальнення наукових поглядів з приводу визначення сутності податкового обов'язку, підстав його виникнення та припинення з урахуванням дослідження його особливостей у контексті чинного податкового законодавства дає можливість уточнення його природи. Отже, податковий обов'язок впливає з конституційної норми: є першочерговим та безумовним; виникає між суб'єктами з приводу сплати податків та зборів за наявності підстав, як-то: наявність у платника податку об'єкта оподаткування або вчинення певних дій, у результаті яких у платника податку виникає такий обов'язок. До таких дій можна віднести: отримання прибутку суб'єктами господарювання – юридичними та фізичними особами – суб'єктами підприємницької діяльності, що сплачують податки на загальних підставах; отримання доходу фізичною особою, як резидентом, так і нерезидентом з джерелом походження з України, здійснення операцій з постачання товарів, послуг на митну територію України; здійснення операції з реалізації чи передачі підакцизних товарів; набуття права власності на об'єкт житлової нерухомості або земельну ділянку, здійснення першої реєстрації транспортних засобів в Україні, вчинення юридично значущих дій, що потребують нотаріального посвідчення. Податковий обов'язок пов'язаний з юридичними фактами; є динамічним, що зумовлено змінами суб'єктивного чи об'єктивного характеру, пов'язаними зі зміною майнового становища платника податку; його переходом з однієї групи платників до іншої; зміною джерел доходу й перерахунком первинно обчисленого податку; наданням податкових пільг.

Встановлено, що виконання податкового обов'язку у вигляді сплати податку чи збору тісно пов'язане з терміном "податкове зобов'язання", тобто сума коштів, яку платник податків, у тому числі податковий агент, повинен сплатити до відповідного бюджету як податок або збір на підставі, в порядку та строки, визначені податковим законодавством.

Виявлено, що поняття "грошове зобов'язання" має неоднозначний зміст: з одного боку, є ширшим, ніж податкове зобов'язання, оскільки включає в себе, крім поняття податкового зобов'язання, і штрафні (фінансові) санкції, з іншого – є вузьким, тому що за певних умов у платника податку можуть бути лише штрафні (фінансові) санкції. Це надає можливість говорити не тільки про грошове зобов'язання, але й податковий борг. Доведено, що для того, щоб сума грошового зобов'язання набула ознак податкового боргу,

таке зобов'язання повинно бути, перш за все, узгодженим.

#### Список використаної літератури

1. Легкова М. Ф. Податкове право : посібник [Електронний ресурс] / М. Ф. Легкова, В. Б. Марченко. – Режим доступу: <http://www.abetka.org/yurydychna-osvita/podatkove-pravo/podatkove-pravo---posibnik--legkova-m-f-marchenko-v-b->.
2. Податкове право : навч. посіб. / Г. В. Бех, О. О. Дмитрик, Д. А. Кобильник та ін. ; за ред. проф. М. П. Кучерявенко. – Київ : Юрінком Інтер, 2003. – 400 с.
3. Петрова Г. В. Налоговое право : учебник для вузов / Г. В. Петрова. – Москва : ИНФРА-М-НОРМА, 1997. – 271 с.
4. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
5. Дёмин А. В. Налоговое право России : учеб. пособ. / А. В. Дёмин ; Федеральное агентство по образованию ; Краснояр. гос. ун-т ; Юрид. гос. ин-т. – Красноярск : РУМЦ ЮО, 2006. – 329 с.
6. Загальна теорія держави і права : підручник для студ. юрид. спец. вищ. навч. закл. / М. В. Цвік, В. Д. Ткаченко, Л. Л. Богачова та ін. ; за ред. М. В. Цвіка, В. Д. Ткаченка, О. В. Петришина. – Харків : Право, 2002. – 432 с.
7. Венгеров А. Б. Теория государства и права : учеб. для юрид. вузов / А. Б. Венгеров. – 3-е изд. – Москва : Юриспруденция, 2000. – 528 с.
8. Налоговое право России : учебник для вузов / отв. ред. д. ю. н., проф. Ю. А. Крохина. – 2-е изд., перераб. – Москва : Норма, 2004. – 590 с.
9. Сухонос В. В. Теорія держави і права : навч. посіб. / В. В. Сухонос. – Суми : Університетська книга, 2005. – 536 с.
10. Химичева Н. И. Финансовое право : учеб.-метод. комплекс / Н. И. Химичева, Е. В. Покачалова. – Москва : Норма, 2005. – 464 с.
11. Кучерявенко М. П. Податкове право України: академічний курс : підручник / М. П. Кучерявенко. – Київ : Всеукраїнська асоціація видавців "Правова єдність", 2008. – 701 с.
12. Цыпкин С. Д. Доходы государственного бюджета СССР: правовые вопросы / С. Д. Цыпкин. – Москва : Юрид. лит., 1973. – 222 с.
13. Про медико-соціальну експертизу : положення, затверджене Постановою КМУ від 03.12.2009 р. № 1317 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1317-2009-%EF&p=1296559695694401>
14. Про порядок, умови та критерії встановлення інвалідності : положення, затвер-

джене Постановою КМУ від 03.12.2009 р. № 1317 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1317-2009-%EF&p=1296559695694401>.

15. Про встановлення груп інвалідності : інструкція від 07.04.2004 р. № 183 : наказ Міністерства охорони здоров'я України [Електронний ресурс]. – Ст. 1. – П. 1.2. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0516-04>.

Стаття надійшла до редакції 12.01.2015.

---

**Покатаева О. В., Коваль А. А. Правовая природа налогового обязательства**

*В статье раскрывается правовая природа налогового обязательства (долга) путем обобщения научных взглядов отечественных и российских ученых. Выделены его особенности в контексте отечественного налогового законодательства. Уточнен момент возникновения и прекращения налогового обязательства. Исследовано понятие “налоговое обязательство”, “денежное обязательство”, “налоговый долг”.*

**Ключевые слова:** правовая природа, налоговый долг, налогоплательщик, юридическая обязанность, налоговое обязательство, денежное обязательство, налоговый долг.

**Pokatayeva O., Koval A. Legal Nature Tax Obligation**

*The legal nature of the tax obligation by summarizing scientific views of domestic and Russian scientists. Highlight features in the context of its domestic tax laws. Specified point of origin and termination of tax debt.*

*Found that the content of the tax obligation is determined by means mandatory financial regulation, especially the relations between business on taxes and fees. This feature is available in public finance management which requires submission of the request entity authorized persons engaged in financial activities of the state.*

*It was established that the tax obligation can be divided into separate components: input tax accounting, taxes, fees and other mandatory payments and preparation and subsequent filing of tax returns.*

*It is proved that the obligation to pay taxes or duties arising changes or terminated on the grounds prescribed by tax legislation, as the most important issue in the regulation of relations concerning taxes and fees is to ascertain the date on which there is a duty to pay tax. Indicated that regulations governing the procedure for making these payments associated with the payment of their duty onset of certain conditions set laws and regulations. This foundation may be the object of a taxpayer or tax certain acts which result in the taxpayer's obligation arising from the tax.*

*Proved that the tax obligation is dynamic, that can change. This change in the rights and obligations of the taxpayer may be associated with a change in his financial situation, with its transition from one group of taxpayers to another, changing sources of income and recalculation initially calculated tax, providing tax incentives*

*It was established that the implementation of the tax obligation in the form of tax or fee, is closely linked with the term “tax liability” – that is, the amount of money that the taxpayer, including a tax agent shall pay the appropriate budget as tax or fee based, in the manner and terms defined by the tax legislation.*

*Found that the term “bond” is ambiguous meaning, on the one hand – is a broader than tax liability because includes in addition the concept of tax liability and penalty (financial) sanctions, on the other hand – is narrower, because, under certain conditions, the taxpayer can only penalty (financial) sanctions. This allows you to not only talk about the bond but also tax debt. However, it is proved that to the amount of the liability tax debt received indications that commitment should be, above all, consistent.*

**Key words:** legal nature of a tax obligation, the taxpayer, a legal obligation, tax liability, bond, tax debt.