

ПОДАТКОВИЙ ОБОВ'ЯЗОК: СПІВВІДНОШЕННЯ НАУКОВОГО І НОРМАТИВНО-ПРАВОВОГО ПІДХОДУ ДО ВИЗНАЧЕННЯ

ДУРАВКІН ПАВЛО МИХАЙЛОВИЧ,
к.ю.н., доцент кафедри фінансового права
Національного юридичного університету ім. Я.Мудрого (м.Харків)

Науково-практична Інтернет-конференція 08.10.2014 - Секція №2

Відповідно до п. 36.1 статті 36 Податкового кодексу України «податковим обов'язком визнається обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені цим Кодексом, законами з питань митної справи» [1]. Перш за все викликає питання конструкція «та/або», яка впливає на кількість закріплених у цьому визначенні обов'язків. Адже вона дає підставу для виокремлення трьох обов'язків: (1) обчислити, задекларувати та сплатити; (2) обчислити і задекларувати; (3) сплатити.

У свою чергу згідно із п. 38.1 ст. 38 Податкового кодексу України «виконанням податкового обов'язку визнається сплата в повному обсязі платником відповідних сум податкових зобов'язань у встановлений податковим законодавством строк» [1]. Тобто виконання податкового обов'язку полягає лише у сплаті податків або зборів, що створює уявлення, що й сам податковий обов'язок є обов'язком лише зі сплати. Відповідно, стає незрозумілою відсутність в п. 38.1 ст. 38 Податкового кодексу України згадки про інші обов'язки, закріплені в п. 36.1 ст. 36. Охоплення поняттям податкового обов'язку більшої кількості обов'язків, порівняно з поняттям його виконання, створює колізію між вказаними нормами.

У науково-практичному коментарі до ст. 36 Податкового кодексу України зазначається, що «сплата податку являє собою реалізацію основного обов'язку платника податків і може бути розглянута як податковий обов'язок у вузькому значенні» [2, с. 87]. Так само у коментарі до ст. 38 Податкового кодексу України вказується, що «у вузькому змісті виконання податкового обов'язку означає своєчасну й повну сплату податків» [2, с. 89]. Отже, невідповідність між кількістю обов'язків в ст.ст. 36 і 38 Податкового кодексу України можна пояснити вузьким значенням податкового обов'язку, а отже й вузьким змістом його виконання.

При цьому в коментарі до ст. 38 Податкового кодексу України звертається увага на те, що «сплата податку опосередковується діями й щодо обліку, обчислення податкового окладу, тобто всім комплексом обов'язків платника податків, які становлять податковий обов'язок у широкому значенні слова» [2, с. 89]. Напевно саме цим можна пояснити відсутність в п. 38.1 ст. 38 Податкового кодексу України вказівки на обов'язки з обчислення та декларування, передбачені в п. 36.1 ст. 36. Вони не зазначаються але передбачаються. В той же час таке пояснення ґрунтується на науковому підході, а тому необхідним є внесення змін до нормативно-правового визначення. Можливо такі зміни могли б стосуватися встановлення повної і чіткої відповідності між поняттям податкового обов'язку та його виконанням. Хоча скоріше за все п. 38.1 ст. 38 Податкового кодексу України є зайвим і потребує скасування, оскільки виконання податкового обов'язку само собою передбачає здійснення того, в чому він полягає.

У той же час залишається невизначеним у чому ж полягає податковий обов'язок згідно із п. 36.1 ст. 36 Податкового кодексу України. Для вирішення цього питання вбачається необхідним звернути увагу на те, що відповідно до цієї норми «податковим обов'язком визнається обов'язок платника податку...» [1]. При цьому перелік обов'язків платника податків міститься в ст. 16 Податкового кодексу України, серед яких немає такого обов'язку, як «податковий обов'язок». Хоча в підпункті 16.1.12 закріплено обов'язок «забезпечувати збереження документів, пов'язаних з виконанням податкового обов'язку, протягом строків, установлених цим Кодексом» [1]. Це викликає питання про співвідношення між податковим обов'язком, закріпленим в п. 36.1 ст. 36 Податкового кодексу України і обов'язками платника податків, які містяться в ст. 16.

Знову ж таки звертаючись до науково-практичного коментаря до ст. 36 Податкового кодексу України можна побачити, що «податковий обов'язок у широкому значенні включає: 1) обов'язок з ведення податкового обліку; 2) обов'язок щодо сплати податків і зборів; 3) обов'язок з податкової звітності» [2, с. 87]. Цікаво що в коментарі до ст. 16 Податкового кодексу України так само виділяються групи обов'язків платників: «1) з податкового обліку; 2) щодо сплати податків; 3) з податкової звітності» [2, с. 59, 60]. Тобто згідно із наведеним науковим підходом як податковий обов'язок у широкому розумінні, так і обов'язки платників податків зводяться до трьох складових: (1) облік; (2) сплата; (3) звітність. Відповідно податковий обов'язок, передбачений в п. 36.1 ст. 36 Податкового кодексу України співвідноситься із обов'язками платника податків, закріпленими в ст. 16, як їх синонім або узагальнення.

Так, широке розуміння податкового обов'язку притаманно Д.А. Кобильніку, який зазначає, що «податковим є обов'язок платників податків, який становить сукупність видових обов'язків з податкового обліку, сплати податків і зборів, податкової звітності і реалізується через безумовне виконання ними державних владних приписів» [3, с. 26]. Так само А.О. Храбров характеризує податковий обов'язок, як «передбачений спеціальними законами обов'язок платників податків з дотримання відповідного законодавства, що передбачає ведення податкового обліку, сплату та звітність» [4, с. 16]. У свою чергу, М.П. Кучерявенко робить висновок, що «податковий обов'язок в широкому сенсі включає: 1) обов'язок з ведення податкового обліку; 2) обов'язок зі сплати податків і зборів; 3) обов'язок з податкового обліку» [5, с. 386].

Однак якщо слідувати вказаним науковим підходам, то виникає питання про сенс нормативно-правового закріплення податкового обов'язку окремо від обов'язків платника податків, поряд із ними, принаймні в тій інтерпретації, в якій він закріплений в п. 36.1 ст. 36 Податкового кодексу України. Тобто виконуючи обов'язок, наприклад, з подачі до контролюючих органів декларацій, звітності та інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків та зборів (підпункт 16.1.3 п. 16.1 ст. 16 Податкового кодексу України) платник податків буде одночасно виконувати й податковий обов'язок в частині декларування сум податку та збору (п. 36.1 ст. 36 Податкового кодексу України), а сплачуючи податки та збори (підпункт 16.1.4 п. 16.1 ст. 16 Податкового кодексу України) платник буде виконувати податковий обов'язок в частині сплати сум податку та збору (п. 36.1 ст. 36 Податкового кодексу України) і т.д. При цьому якщо й припустити, з наукової точки зору, що сплата сум податкових зобов'язань (п. 38.1 ст. 38 Податкового кодексу України) є втіленням виконання податкового обов'язку у його вузькому значенні, то все одно залишається не зрозумілим чому виконання стосується лише його вузького значення. Адже п. 36.1 ст. 36 Податкового кодексу України, ґрунтуючись на тій же науковій точці зору, закріплює по суті широке значення податкового обов'язку, а отже й виконання мало б стосуватись як його вузького, так і широкого сенсу.

Таким чином, нормативно-правовий підхід до визначення податкового обов'язку в п. 36.1 ст. 36 Податкового кодексу України є дублюванням обов'язків платника податків, закріплених в ст. 16. Згідно із цим же нормативно-правовим підходом податковий обов'язок визначається, як обов'язок платника податків, при тому, що пунктом 36.1 ст. 36 Податкового кодексу України на платника податків не покладається якихось інших обов'язків, порівняно із тими, які містяться в ст. 16. У свою чергу, навряд чи обов'язки платника податків, які містяться в ст. 16 Податкового кодексу України можна вважати не податковими, тобто такими, які не можна було б назвати податковими обов'язками. Відповідно, нормативно-правове закріплення податкового обов'язку поряд із обов'язками платника податків, як якогось окремого обов'язку не має підстав. І навіть якщо б в п. 36.1 ст. 36 Податкового кодексу України втілювався інший, самостійний обов'язок, порівняно із тими, що перелічені в ст. 16, то все одно поставало б питання про їх співвідношення, а отже і доцільність його окремого закріплення.

Підсумовуючи зазначене можна зрозуміти, що положення п. 36.1 ст. 36, а також п. 38.1 ст. 38 Податкового кодексу України гідні для обґрунтування лише спираючись на наукові підходи до розуміння податкового обов'язку у його вузькому і широкому сенсі, які є науковою абстракцією і не мають нормативно-правового підтвердження. Тому п. 36.1 ст. 36, а також п. 38.1 ст. 38 Податкового кодексу України виглядають нормативним втіленням наукового підходу до розуміння податкового обов'язку, спробою закріпити в нормах права наукову абстракцію.

Це, однак, не означає повного виключення можливості використання в нормах податкового законодавства такої категорії, як «податковий обов'язок». Зокрема, можна було б доповнити ст. 16 Податкового кодексу України пунктом 16.2, в якому б зазначалось, що «Обов'язки платника податків є його податковими обов'язками». В наступних же підпунктах викласти положення пунктів 36.2–36.5 ст. 36, ст. 37, пунктів 38.2 (зазначивши замість «сплата податку та збору» – «виконання податкового обов'язку»), 38.3 ст. 38 Податкового кодексу України. Відповідно тоді б податковий обов'язок міг би розумітись як одиничний обов'язок платника податків, як синонім певного одиничного обов'язку. При цьому можна було б розуміти податковий обов'язок і як сукупність обов'язків платника податків стосовно якогось окремого податку або збору. Так, наприклад, податковим обов'язком з податку на додану вартість була б сукупність обов'язків платника даного податку і т.д. Більш того, можна було б виділяти податковий обов'язок окремого платника, як сукупність його обов'язків стосовно всіх податків і зборів, платником яких він виступає. Хоча можливо більш доцільним було б застосовувати замість категорії «податковий обов'язок» таке поняття, як «обов'язки платника податків», яких би і мали стосуватись положення ст.ст. 36–38 Податкового кодексу України.

Список використаних джерел:

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р., № 2755-VI (станом на 01.10.2014 р.) // Голос України. – 2010. – № 229-230.
2. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України: в 3-х т. / кол. авторів [заг. редакція, М.Я. Азаров]. – К.: Мін. фін. України, 2010. – Т. 1. – К.: Мін. фін. України, 2010. – 448 с.
3. Кобильнік Д.А. Правове регулювання пільг при оподаткуванні: дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 «теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право» / Д.А. Кобильнік. – Х., 2002. – 206 с.
4. Храбров А.О. Правове регулювання виникнення, зміни і припинення податкового обов'язку: дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 «теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / А.О. Храбров. – Х., 2004. – 197 с.
5. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права : в 6-ти т. / Н.П. Кучерявенко. – Х.: Право, 2002. – Т. 3: Учение о налоге. – Х.: Легас-Право, 2005. – 600 с.