

---

*П. М. Дуравкін*, кандидат юридичних наук,  
асистент Національного університету  
«Юридична академія України імені Ярослава  
Мудрого»

## **Співвідношення категорій «податковий обов'язок» та «обов'язки платника податків»**

---

Розвиток вітчизняного податкового законодавства об'єктивно зумовлює появу нових проблемних питань, розв'язання яких вимагає проведення наукових досліджень. Зокрема, прийняття Податкового кодексу України (далі — ПК України) призвело до нормативно-правового закріплення однієї з ключових категорій податкового права — податкового обов'язку, поняття якого раніше не застосовувалось у податковому законодавстві України. Втім, одночасно із набранням чинності статтею 36 ПК України, в якій закріплено визначення та характерні риси податкового обов'язку, виникла й необхідність змістовного аналізу ухваленої законодавцем конструкції. Адже значимість податкового обов'язку важко недооцінювати, з ним пов'язана динаміка самих податкових правовідносин, існування яких навряд чи може мати сенс без його наявності.

Вивченню податкового обов'язку приділяли і приділяють увагу як науковці, так і практики в галузі податкового права, зокрема: Д. В. Вінницький, І. І. Кучеров, М. П. Кучерявенко, С. Г. Пепеляєв, А. О. Храбров та ін. Хоча останнім часом все більше звертається увага на складний характер податкового обов'язку, однак при цьому слід підкреслити наявність певної

неузгодженості щодо характеристики тих елементів, які його становлять. Звичайно, у даному випадку необхідно зважати на відсутність належного нормативно-правового регулювання, що, у свою чергу, спричинює незлагодженість у трактуванні й розмежуванні низки базових понять, перш за все, таких як «податковий обов'язок» та «обов'язки платника податків». Відсутність однозначності стосовно цього як на науковому, так і на нормативному рівні може стати причиною багатьох правових колізій.

Мета даної статті полягає у визначенні правової природи податкового обов'язку, а також з'ясуванні його змісту та особливостей структурних елементів. Відповідно до поставленої мети в статті зроблено спробу вирішити такі основні завдання: проаналізувати закріплені у податковому законодавстві України обов'язки платника податків; встановити особливості структурних зв'язків між обов'язками платника податків; з'ясувати вплив обов'язків платника податків на зміст категорії «податковий обов'язок»; охарактеризувати поняття податкового обов'язку; розробити пропозиції щодо можливого вдосконалення нормативно-правової конструкції податкового обов'язку.

Варто звернути увагу на те, що у законодавствах окремих країн обов'язок платника податків трактується та визначається достатньо широко — як сукупність взаємопов'язаних обов'язкових дій<sup>1</sup>. Справді, важко уявити в сучасних умовах можливість ототожнення податкового обов'язку з якоюсь одиначною дією, наприклад, лише зі сплатою податків. Хоча останнє, напевно, має ключове значення при характеристиці податкового обов'язку, оскільки є відображенням правового статусу тих, на кого в першу чергу покладається його виконання, — платників податків. Втім останні зобов'язані не лише сплачувати податки, а й виконувати ще інші обов'язки, покладені на них нормами податкового законодавства.

Приміром, пункт 16.1 статті 16 ПК України містить 13 підпунктів, в яких закріплена низка обов'язків платника податків<sup>2</sup>. Заради порівняння можна пригадати, що стаття 9 Закону Укра-

<sup>1</sup> Кучеров, И. И. Налоговое право зарубежных стран / И. И. Кучеров. — М. : ЮрИнфоР, 2003. — С. 195.

<sup>2</sup> Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010р., № 2755-VI// Голос України. — 2010. — № 229—230.

їни «Про систему оподаткування» містила 4 пункти, якими встановлювались відповідні обов'язки платників податків і зборів (обов'язкових платежів)<sup>1</sup>. Разом з тим кількість підпунктів є лише зовнішнім проявом тієї форми, в якій законодавець закріпив перелік обов'язків платників податків, а тому необхідно проаналізувати його зміст.

Навряд чи може викликати сумнів доцільність покладення на платника податків обов'язків, закріплених у перших чотирьох підпунктах (16.1.1–16.1.4) пункту 16.1 статті 16 ПК України. Неважко уявити, що при відсутності хоча б одного із них втрачається сенс самих податкових правовідносин. Єдине, що можливо слід врахувати у даному разі, це послідовність закріплення цих обов'язків. Так, якщо постановка на облік у контролюючих органах та ведення обліку доходів і витрат виглядає цілком послідовно, то складення звітності та її подання до контролюючих органів логічніше було б закріпити вже після обов'язку сплачувати податки та збори, адже звітність стосується у тому числі і сплати податків.

У наступних трьох підпунктах (16.1.5–16.1.7) пункту 16.1 статті 16 ПК України закріплені обов'язки платника податків, які зводяться до надання контролюючим органам певних документів, інформації, відомостей. Разом з тим розподілення вказаних обов'язків на три пункти виглядає не зовсім виправданим, оскільки всі вони, так чи інакше, пов'язані із наданням даних щодо обчислення та сплати податків і зборів. Зокрема, в підпункті 16.1.5 є вказівка на те, що перелічені в ньому документи обов'язки стосуються обчислення та сплати податків і зборів. У зв'язку із цим, мабуть не слід було намагатись закріпити їх перелік, адже все одно він залишився відкритим вказівкою на інші документи.

Підпункт 16.1.6 пункту 16.1 статті 16 ПК України напевно було б більш логічним об'єднати із порядком надання податкових пільг (у ПК України є окрема стаття 30 «Податкові пільги»). Водночас, інформацію про суми коштів, не сплачених до бюджету в зв'язку з отриманням податкових пільг, можна розглядати як таку, що пов'язана з обчисленням і сплатою податків та зборів. Адже використання механізму податкових пільг безпосередньо

<sup>1</sup> Про систему оподаткування : Закон України від 25.06.1991 р., № 1251-ХІІ ; [у ред. від 18.02.1997 р., № 77/97-ВР] // Відом. Верхов. Ради України. – 1991. – № 39. – Ст. 510.

впливає на розмір суми податків і зборів, які фактично сплачуються. У такому разі її надання може охоплюватись обов'язком платника податків подавати контролюючим органам документи, пов'язані з обчисленням та сплатою податків та зборів.

Доволі неоднозначним виглядає обов'язок платника податків, закріплений у підпункті 16.1.7 пункту 16.1 статті 16 ПК України, оскільки взагалі відсутнє уточнення яка інформація і стосовно чого має подаватись контролюючим органам. Хоча даний пункт лише підтверджує доцільність об'єднання вказаних обов'язків платника податків в один, який міг би полягати у наданні контролюючим органам в порядку, у строки та в обсягах, встановлених податковим законодавством інформації, пов'язаної з обчисленням та сплатою податків та зборів. Здається, що такий обов'язок якщо і може потребувати уточнення або деталізації, то лише шляхом закріплення визначення того, що ж саме відноситься до вказаної інформації.

Ще одна група обов'язків платника податків стосується його взаємовідносин із контролюючими органами та їх посадовими особами (підпункти 16.1.8, 16.1.9, 16.1.13 пункту 16.1 статті 16 ПК України). При цьому платник податків повинен здійснювати як активні позитивні дії (виконувати вимоги щодо усунення порушень, підписувати акти перевірок, допускати посадових осіб до обстеження приміщень тощо), так і зобов'язаний дотримуватись пасивної позитивної поведінки (не перешкоджати законній діяльності посадової особи контролюючого органу).

Знову ж таки викликає сумнів доцільність подібної деталізації, оскільки навряд чи в рамках декількох підпунктів однієї статті можна надати вичерпний перелік всіх можливих ситуацій щодо діяльності контролюючих органів та дій при цьому платника податків. Здається, що більш виваженим було б закріплення обов'язку платника податків виконувати законні вимоги та не перешкоджати законній діяльності контролюючих органів та їх посадових осіб. Такий обов'язок цілком охоплює ті обов'язки, які передбачені у вказаних підпунктах і водночас не змінює їх змісту.

Два обов'язки, відображені у підпунктах 16.1.10, 16.1.11 пункту 16.1 статті 16 ПК України, можна віднести до таких, що стосуються обліку платників податків. Так, обов'язок пові-

домляти контролюючим органам про ліквідацію або реорганізацію, а також про зміну місцезнаходження або місця проживання, вочевидь, має на меті забезпечення контролюючих органів даними, необхідними для здійснення обліку платників податків. У зв'язку із цим означені обов'язки логічно об'єднати з обов'язком платника податків стати на облік у контролюючих органах (підпункт 16.1.1), доповнивши його обов'язком повідомляти контролюючі органи про відповідні зміни.

Нарешті, ще один обов'язок, означений в підпункті 16.1.12 пункту 16.1 статті 16 ПК України, містить безпосередню вказівку на його зв'язок із податковим обов'язком. Однак наявність такої вказівки виглядає не зовсім зрозумілою, оскільки породжує питання про співвідношення цього обов'язку із податковим обов'язком, а отже, і про співвідношення останнього з обов'язками платника податків, закріпленими у статті 16 ПК України. Втім з'ясувати, у чому полягає сутність кожного із цих обов'язків, здається можливим шляхом звернення до статті 36 ПК України, в якій закріплено нормативне визначення податкового обов'язку.

Так, відповідно до ч. 1 статті 36 ПК України, податковий обов'язок визначається як 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. Неважко помітити наявність у цьому визначенні рис обов'язків платника податків, закріплених в підпунктах 16.1.2–16.1.4 пункту 16.1 статті 16 ПК України, щодо ведення обліку доходів і витрат (обчислити), складання та подання звітності (задекларувати), а також сплати податків та зборів (сплатити).

На підставі цього, можна припустити, що обов'язок платника податків, закріплений в підпункті 16.1.12 пункту 16.1 статті 16 ПК України, полягає у збереженні документів, пов'язаних з обчисленням, декларуванням та сплатою податків і зборів. Отже, цей обов'язок може бути об'єднаний із обов'язками платника податків, закріпленими в підпунктах 16.1.5–16.1.7, щодо подання контролюючим органам відповідних документів, інформації, відомостей. У цілому означені обов'язки (16.1.5–16.1.7, 16.1.12) можна було б об'єднати обов'язком платника податків подавати контролюючим органам в порядку, у строки та в обсягах, вста-

новлених податковим законодавством, інформацію, пов'язану з обчисленням та сплатою податків та зборів, а також забезпечувати збереження такої інформації протягом строків, установлених ПК України (податковим законодавством).

Зроблені пропозиції об'єднання обов'язків платника податків свідчать про необхідність їх групування за певними ознаками. При цьому навряд чи виправданим є виокремлення основних (пов'язаних з формуванням податкової бази, обчисленням і сплатою податків) та факультативних (пов'язаних із забезпеченням умов контролю за виконанням основних) обов'язків<sup>1</sup>. Головна причина заперечення такої класифікації полягає у тому, що факультативність означає необов'язковість<sup>2</sup>. Таке положення виглядає неприйнятним, адже створює певну пріоритетність серед обов'язків платника податків, що може призвести до намагання виконувати належним чином лише деякі обов'язки, а іншими нехтувати через їх факультативність (необов'язковість).

Доволі своєрідною виглядає позиція Д. В. Винницького, який пропонує поділяти податкові обов'язки на організаційно-майнові (правильно і вчасно платити податки) та організаційно-податкові (стати на податковий облік; надавати в податкові органи документи та інформацію, необхідні для обчислення та сплати податків; виконувати інші процесуальні обов'язки)<sup>3</sup>. Виокремлення вказаних різновидів податкового обов'язку виглядає не зовсім виправданим, оскільки навряд чи обов'язок зі сплати податків є більш майновим, ніж податковим. Крім цього, не зовсім зрозумілим є і надання вказаним різновидам податкового обов'язку організаційної складової. Хоча остання певною мірою притаманна податковому обліку, а також наданню в податкові органи відповідної інформації.

Найбільш змістовним вбачається розгляд податкового обов'язку М. П. Кучерявенком, який підкреслює, що обов'язок може розумітися у вузькому (сплата податків) та у широкому

<sup>1</sup> Налоговое право / Р. И. Ахметшин, С. В. Жестков, Н. А. Шевелева и др. ; под ред. С. Г. Пепеляева. – М. : Юристъ, 2004. – С. 169–177.

<sup>2</sup> Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод. і допов.) / уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел. – К. ; Ірпінь : Перун, 2005. – С. 1527.

<sup>3</sup> Винницький, Д. В. Суб'єкти податкового права / Д. В. Винницький. – М. : Норма, 2000. – С. 78–81.

(ведення податкового обліку, сплата податків і зборів, звітність) значеннях<sup>1</sup>. У даному разі можна погодитися з відсутністю протиставлення обов'язків платника податків, встановлення якихось пріоритетів між ними. Обов'язок зі сплати податків і зборів пропонується розглядати як вузький зміст податкового обов'язку, що надає йому характер не стільки основного, скільки вихідного обов'язку. Дійсно, напевно даремно намагатись довести доцільність встановлення і виконання інших обов'язків платника податків без їх зумовленості необхідністю належної сплати податків. Мабуть саме тому сплата податків може бути ототожненням податкового обов'язку у вузькому розумінні, його квінтенсенцією, яка передає його вихідну природу.

У той же час обов'язок зі сплати податків, нарівні з обов'язком вести податковий облік, а також обов'язком зі звітності, справедливо належить до податкового обов'язку у широкому розумінні. Зазначене підкреслює нерозривність цих обов'язків, марність їх протиставлення при визначенні змісту податкового обов'язку. При цьому перспективним є дослідження останнього саме у широкому розумінні, як складної категорії, зміст якої не обмежується лише обов'язком зі сплати податків і зборів.

Так, Д. А. Кобильнік слушно зазначає, що податковим є обов'язок платників податків, що становить сукупність видових обов'язків з податкового обліку, сплати податків і зборів, податкової звітності і реалізується через безумовне виконання ними державних владних приписів<sup>2</sup>. Тобто податковий обов'язок характеризується як сукупність обов'язків, без виділення якогось з них окремо. У той же час вони розглядаються як видові різновиди податкового обов'язку, що надає кожному з них певної самостійності. Однак остання не повинна тлумачитись на користь розгляду їх як відокремлених обов'язків. Самостійність у даному разі передбачає, що вони є складовими елементами, кожному з яких хоча і притаманні певні особливості, але які не можуть становити податковий обов'язок відокремлено від інших.

<sup>1</sup> Кучерявенко, Н. П. Курс налогового права / Н. П. Кучерявенко. – Х. : Право, 2002. – Т. 3 : Учение о налоге. – Х. : Легас : Право, 2005. – С. 385, 386.

<sup>2</sup> Кобильнік, Д. А. Правове регулювання пільг при оподаткуванні / Д. А. Кобильнік. – Х., 2002. – С. 26.

Варто погодитись і з А. О. Храбровим, який характеризує податковий обов'язок як передбачений спеціальними законами обов'язок платників податків з дотримання відповідного законодавства, що передбачає ведення податкового обліку, сплату та звітність<sup>1</sup>. Ототожнення податкового обов'язку із обов'язком виконувати державні владні приписи, додержуватись вимог відповідного законодавства ускладнює його видову багатоманітність. Хоча сутність такого додержання пропонується зводити до податкового обліку, сплати та звітності, однак аналіз податкового законодавства (зокрема, статті 16 ПК України) свідчить про наявність сукупності обов'язків платників податків, пов'язаних з обліком, сплатою та звітністю.

Підтвердженням цього виступає і науково-практичний коментар до ст. 16 ПК України, у якому пропонується виділяти три групи обов'язків платників: 1) з податкового обліку; 2) зі сплати податків; 3) з податкової звітності<sup>2</sup>. Отже, виконання обов'язків з податкового обліку, сплати податків і зборів, податкової звітності не обмежується трьома послідовними діями, а передбачає реалізацію сукупності встановлених для кожної із цих стадій умов, у чіткій послідовності в рамках виконання податкового обов'язку. Останній становить сукупність обов'язків платника податків, які можна розділити на три групи, кожна з яких виступатиме як самостійний елемент податкового обов'язку. Доцільно проаналізувати, яким чином обов'язки платника податків, закріплені в ст. 16 ПК України, можна розподілити на вказані три групи.

Перш за все необхідно встановити склад обов'язку з податкового обліку, при цьому слід враховувати, що виконання цього обов'язку передбачає облік як платників податків, так і об'єктів оподаткування<sup>3</sup>. Відповідно, до цього блоку податкового обов'язку можна віднести обов'язки платника податків закріп-

<sup>1</sup> Храбров, А. О. Правове регулювання виникнення, зміни і припинення податкового обов'язку / А. О. Храбров. – Х., 2004. – С. 16.

<sup>2</sup> Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України : в 3 т. / кол. авт. ; заг. ред. М. Я. Азарова. – К. : Мін-во фінансів України, 2010. – Т. 1. – 2010. – С. 59, 60, 87.

<sup>3</sup> Кучерявенко, Н. П. Курс налогового права : в 2 т. / Н. П. Кучерявенко / под ред. Д. М. Щекина. – М. : Статут, 2009. – Т. 1 : Общая часть. – С. 749.



лені в підпунктах 16.1.1, 16.1.2, 16.1.10 та 16.1.11 пункту 16.1 статті 16 ПК України. Тобто це ті обов'язки, які полягають у постановці на облік у контролюючих органах (облік платників податків), веденні обліку доходів і витрат (облік об'єктів оподаткування), а також повідомленні контролюючих органів про ліквідацію або реорганізацію, зміну місцезнаходження та місця проживання (облік платників податків).

Далі це безпосередньо сплата податків і зборів, обов'язок щодо якої міститься у підпункті 16.1.4 пункту 16.1 статті 16 ПК України. Навряд чи є сенс об'єднання даного обов'язку з якимись іншими, адже за кількісним показником він є цілком сформованим, має завершений характер. Єдине, на що варто звернути увагу, це його якісна складова, а саме, строки та розміри сплати податків і зборів. При цьому означені елементи мають нерозривний зв'язок, оскільки сплата податків і зборів не в повному розмірі неминуче призведе до прострочення їх сплати у відповідній частині.

У свою чергу, прострочення (повне або часткове) має своїм наслідком виникнення податкового боргу, а отже, й обов'язку з його погашення. Здається, що останній потребує закріплення в переліку обов'язків платника податків або окремо, або як доповнення до обов'язку зі сплати податків і зборів. Адже наявність такого явища, як податковий борг, визнається (зокрема, у підпункті 14.1.175 пункту 14.1 статті 14 ПК України дається визначення податкового боргу), але обов'язку з його погашення у платника податків фактично не існує. У цілому ж даний обов'язок пов'язаний зі сплатою податків і зборів, але не тотожний йому, оскільки погашення податкового боргу стосується сплати ще й штрафних санкцій, а також пені.

Нарешті, ще одна складова податкового обов'язку, яка стосується податкової звітності. До цієї групи можна віднести обов'язки платника податків, закріплені у підпунктах 16.1.2, 16.1.3, 16.1.5–16.1.7 та 16.1.12 пункту 16.1 статті 16 ПК України. Водночас якщо стосовно складання та подання звітності (підпункти 16.1.2, 16.1.3) навряд чи можуть виникнути якісь спірні питання, окрім того, що їх доцільніше було б об'єднати, то стосовно деяких інших обов'язків слід дати певні пояснення.

Як вже зазначалось, обов'язки, закріплені в підпунктах 16.1.5–16.1.7, а також 16.1.12 пункту 16.1 статті 16 ПК України, здається доцільним об'єднати в один, який би стосувався надання контролюючим органам інформації, пов'язаної з обчисленням та сплатою податків і зборів, а також збереження такої інформації. У даному разі слід звернути увагу на зв'язок означеної інформації з обчисленням та сплатою податків і зборів. Вказівка на такий самий зв'язок існує і в підпункті 16.1.3, яким встановлюється обов'язок подавати до контролюючих органів декларації, звітність та інші документи, пов'язані з обчисленням та сплатою податків і зборів. Виходячи із цього, звітність має безпосередній зв'язок з інформацією щодо обчислення та сплати податків і зборів, а отже, означені обов'язки також належать до групи обов'язків з податкової звітності.

Ще декілька обов'язків платника податків стосуються виконання ним законних вимог, неперешкоджання законній діяльності контролюючих органів, а також допуску їх посадових осіб до відповідних приміщень, територій (підпункти 16.1.8, 16.1.9, 16.1.13 пункту 16.1 статті 16 ПК України). У принципі, означені дії контролюючих органів можуть стосуватись як обліку, так і сплати, а також звітності. Адже під час здійснення перевірок можуть бути виявлені порушення обліку доходів і витрат або платників податків, повноти та своєчасності сплати податків і зборів, правильності складання та подання звітності.

Водночас обов'язки платника податків, закріплені в означених підпунктах, що вже зазначалося, можна об'єднати в рамках одного обов'язку щодо виконання законних вимог та неперешкоджання законній діяльності контролюючих органів та їх посадових осіб. Даний обов'язок виокремлює ще одну складову податкового обов'язку, яка поряд із обов'язками з податкового обліку, зі сплати податків, а також з податкової звітності становить, вочевидь, обов'язок із податкового контролю. Останній відповідно і має охоплювати обов'язки платника податків закріплені у підпунктах 16.1.8, 16.1.9 та 16.1.13 пункту 16.1 статті 16 ПК України. При цьому цей обов'язок не є обов'язком контролюючих органів щодо здійснення такого контролю, оскільки для них він становить складову їх повноважень з податкового контролю.

Таким чином, не всі обов'язки платника податків, закріплені в статті 16 ПК України, можуть бути однозначно розподілені на три групи (з податкового обліку, зі сплати податків, з податкової звітності). Як видно з аналізу даної норми, деякі обов'язки платника податків не укладаються у таку схему, а об'єктивно утворюють самостійний елемент, зокрема, з податкового контролю. Це є ще одним підтвердженням складності податкового обов'язку, причому, можливо, не останнім. З часом можуть виникати й інші обов'язки платника податків, які також будуть потребувати виокремлення відповідних нових складових податкового обов'язку.

У свою чергу нормативно закріплене визначення податкового обов'язку (стаття 36 ПК України) ототожнює його із *обов'язком* платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору. Зазначене може викликати питання щодо наявності в цьому визначенні одного або трьох обов'язків, адже обчисленню, декларуванню та/або сплаті кореспондує саме обов'язок (однина), а не обов'язки платника податків.

Ще більше ускладнює дане питання норма пункту 38.1 статті 38 ПК України, відповідно до якої виконанням податкового обов'язку визнається *сплата* в повному обсязі платником відповідних сум податкових зобов'язань у встановлений податковим законодавством строк. У даному разі податковий обов'язок пов'язується вже тільки зі сплатою, причому не податку та збору, а податкових зобов'язань. Зазначене свідчить про наявність колізії, яка полягає у невідповідності законодавчо закріпленого визначення податкового обов'язку змісту його виконання.

Відповісти на поставлене питання в рамках даної статті можна лише шляхом вказівки на необхідність зміни зазначеної норма, яка регулює виконання податкового обов'язку. Вочевидь, вона має передбачати виконання не лише сплати (при цьому не податкового зобов'язання, а податків і зборів), а ще й інших обов'язків. Та й саме визначення податкового обов'язку навряд чи можна визнати за вірець, враховуючи наявність у ньому, по суті, трьох обов'язків. Адже формулювання «та/або» свідчить, що податковий обов'язок може бути обов'язком: по-перше, з обчислення, декларування та сплати; по-друге, з обчислення і декларування; по-третє, зі сплати. Вочевидь, саме останнього і

стосується стаття 38 ПК України. Однак, не зрозумілим залишається, чому лише його?

М. П. Кучерявенко цілком обґрунтовано зазначає, що податковий обов'язок охоплює сукупність безумовних та односторонніх обов'язків (і похідних від них прав) платників податків, які формуються шляхом об'єднання владних велінь держави і регулюються імперативними методами<sup>1</sup>. На підставі цього здається перспективним розгляд податкового обов'язку як збірної категорії, яка вміщує сукупність обов'язків платника податків. Адже можна з великою впевненістю припустити, що закріплені в нормах податкового законодавства обов'язки платника податків є за своєю правовою природою податковими.

Втім, навряд чи ототожнення податкового обов'язку із обов'язками щодо податкового обліку, сплати податків і зборів та податкової звітності можна вважати крапкою у вирішенні проблеми його детермінації. Платники податків і зборів мають більш широке коло обов'язків, які покладаються на них нормами податкового законодавства. Тому податковий обов'язок має розглядатись як сукупність закріплених у чинних нормах податкового законодавства обов'язків, які становлять забезпечену силою державного примусу міру належної (активної позитивної або пасивної позитивної) поведінки платника податків. Такій конструкції податкового обов'язку притаманна гнучкість та ємність, оскільки вона є відображенням сукупності обов'язкових до виконання позитивних (активних та пасивних) діянь платника податків.

Можливим є виокремлення родового поняття податкового обов'язку, яке має включати всю сукупність обов'язків платника податків. У свою чергу, його видовими різновидами мають бути окремі обов'язки, які на сьогоднішній день можна пов'язати із податковим обліком, сплатою податків і зборів, податковою звітністю, а також податковим контролем. Отже, податковий обов'язок є складним, він характеризується множинністю його складових елементів, до яких належать різноманітні обов'язки платника податків.

<sup>1</sup> Кучерявенко, Н. П. Курс налогового права : в 5 т. / Н. П. Кучерявенко. – Х. : Право, 2002. – Т. 3 : Учение о налоге. – Х. : Легас : Право, 2005. – С. 376.

Таким чином, обов'язки платника податків розкривають та деталізують зміст поняття податкового обов'язку. Багатоманітність таких обов'язків зумовлює ускладнення структури самого податкового обов'язку, що вимагає виокремлення в його складі декількох частин (податкового обліку, сплати податків, податкової звітності, податкового контролю). Не виключена можливість появи з часом обов'язків платника податків, які будуть потребувати виокремлення нових складових податкового обов'язку. При цьому здається перспективним дослідження податкового обов'язку як категорії, яка вміщує сукупність обов'язків не лише платників податків, а й інших зобов'язаних суб'єктів податкових правовідносин.

**П. М. Дуравкин**

#### **СООТНОШЕНИЕ КАТЕГОРИЙ «НАЛОГОВАЯ ОБЯЗАННОСТЬ» И «ОБЯЗАННОСТИ ПЛАТЕЛЬЩИКА НАЛОГОВ»**

*В статье раскрываются особенности правовой природы налоговой обязанности, ее содержания и структуры. Анализируется соотношение налоговой обязанности и обязанностей плательщиков налогов, а также взаимосвязь между отдельными обязанностями налогоплательщиков. Предлагается определенная систематизация обязанностей налогоплательщиков как составляющих налоговой обязанности.*

**Ключевые слова:** *налоговая обязанность, обязанности налогоплательщиков, налоговый долг, налоговый учет, уплата налогов и сборов, налоговая отчетность, налоговый контроль, исполнение налоговой обязанности.*

**P. M. Duravkin**

#### **RATIO OF CATEGORIES «A TAX DUTY» AND «DUTIES OF THE TAXPAYER»**

*The article describes features of the legal nature of the tax duty, its content and structure. The parity of a tax duty and duties of taxpayers, and also interrelation between separate duties of taxpayers is analyzed. Suggests a systematization of the duties of taxpayers, as components of the tax duty.*

**Keywords:** *tax duty, duties of the taxpayers, tax debt, fiscal accounting, payment of taxes and fees, tax reporting, tax control, execution of tax duty.*