

**ПОНЯТТЯ «ПОДАТКОВИЙ ОБОВ'ЯЗОК» ЗА ЗАКОНОДАВСТВОМ УКРАЇНИ
ТА РЕСПУБЛІКИ АЗЕРБАЙДЖАН: ПОРІВНЯЛЬНО-ПРАВОВИЙ АСПЕКТ**

Враховуючи схожість правових систем України та Республіки Азербайджан, надзвичайної актуальності набуває питання щодо збагачення досвіду обох держав шляхом обміну науковими розробками у сфері оподаткування. Наявність податкового кодексу в Азербайджанській Республіці певним чином формалізує крок вперед у систематизації податкових норм, у той час, як робота над кодифікованим актом в Україні триває досі. У той же час це не свідчить про примітивність поглядів українського законодавця на існуючі проблеми. Деякі аспекти в регулюванні справляння податків і зборів в Україні врегульовані досить детально і мають всі підстави відображення на рівні інших національних законодавств. На формування окремих положень цієї статті мали вплив праці таких вчених – правознавців, як: С. Г. Пепеляєва [1], С. Д. Ципкіна [2], С. М. Рагімова [3], М. П. Кучерявенко [4].

Метою статті є проведення порівняльно-правового аналізу конструкцій податкового обов'язку, що закріплені в актах податкового законодавства України та Азербайджанської Республіки, а також формування прогнозів і пропозицій щодо усунення існуючих недоліків.

Категорія податкового обов'язку є однією з найбільш важливих, системоутворюючих категорій податкового права. Саме нею визначаються основи правового регулювання оподаткування. В деяких виданнях і законодавчих актах [5, 6] використовується термін «податкове зобов'язання», під яким розуміється обов'язок щодо сплати податку. Зобов'язання характерно для договірних відносин, що розвиваються на певних відносинах рівності суб'єктів. Податкові відносини будуються на принципах влади й підпорядкування, регулюються шляхом владних приписів з боку держави. Виходячи із цього, навряд чи зобов'язання може відображати природу комплексу обов'язків платника податків, що мають безумовний і першочерговий характер. Більш точним було б використання терміна «податковий обов'язок» як категорії, що узагальнює всю систему обов'язків платника податків, пов'язаних зі сплатою податків і зборів.

На перший погляд може здатися спірним виділення поняття «податковий обов'язок» як єдиної центральної категорії в податково-правовому регу-

люванні. Безумовно, ми так і не ставимо питання, оскільки розкрити це поняття без доктринального підходу до з'ясування природи податку взагалі неможливо. Більш того, мабуть, логічно говорити про групу взаємозалежних, взаємообумовлених понять у податково-правовому регулюванні. З одного боку, не можна розкрити зміст податкового обов'язку без поняття податку, з іншого боку, і неможливо визначити податок без акценту на обов'язкову імперативність при його сплаті. Саме тому можна говорити про систему центральних категорій у податковому праві, однією з яких є податковий обов'язок.

При визначенні обов'язків і прав платників податків найважливішим завданням є рішення проблеми певної кореспонденції, ув'язування трьох систем. Ефективність правового регулювання в цьому випадку буде забезпечена раціональним співвідношенням системи прав податкових органів, системи обов'язків платників податків, системи податкових правопорушень. По-перше, упорядкувавши співвідношення прав податкових органів і обов'язків платників податків, можна внести основу ліквідації відомчого свавілля, коли податкові органи мають право перевіряти й контролювати тільки те, що зобов'язані здійснювати платники податків. По-друге, у твердому взаємозв'язку повинні перебувати обов'язки платників податків і їх порушення, коли закріпленим у вичерпному переліку обов'язкам платників податків і зборів буде відповідати система правопорушень (які діляться на адміністративні провини і злочини), в якій певній кількості видів обов'язків повинна відповідати така ж кількість правопорушень. Таким чином, утвориться чітка залежність настання конкретних санкцій від порушення або невиконання певного обов'язку [4, с. 116].

Фактичного регулювання податкового обов'язку законодавче закріплення набуває у ст. 66, 67, 77, 78, 81, 86 Податкового кодексу Азербайджанської Республіки [5]. Виходячи з концептуального підходу, якого ми торкнулися вище, представляється помилковим сама назва ст. 77 «Податкове зобов'язання». Насамперед, у цьому випадку необхідно враховувати, що більш аргументованим є використання терміну «обов'язок». Зобов'язання вира-

жає відносини, засновані на диспозитивному методі регулювання, що припускають урахування й регулювання прав і обов'язків суб'єктів у режимі договору двох рівноправних суб'єктів. Зобов'язання може виникнути тільки з договірних відносин, сторони яких самі встановлюють для себе зобов'язання перед іншою стороною [1, с. 138].

Податковий обов'язок носить безумовний і безоплатний характер. Він виникає незалежно від волі зобов'язаної особи, імперативне веління по сплаті податків і зборів йому адресовано державою (найчастіше на рівні конституційної норми). Крім того, він не припускає виконання іншою стороною податкових правовідносин яких-небудь зустрічних дій. У цьому випадку абсолютно логічно звертає увагу на внутрішнє протиріччя побудови даної законодавчої норми С. М. Рагімова [3], яка підкреслює, що законодавець фактично сам собі суперечить, коли дає заголовок ст. 77 «Податкове зобов'язання», а в ч. 1 даної статті податкове зобов'язання розкриває через обов'язок платника податків по сплаті встановленого податку [5]. Причому в цьому випадку мова йде про імперативний обов'язок, що навряд чи може співвідноситися з договірним характером зобов'язання.

Природа податкового обов'язку обумовлена методом податково-правового регулювання, в основі якого лежить метод владних приписів. Виходячи із цього, в одній зі сторін переважають обов'язки, тоді як в іншій – права. Більш того, у такій ситуації відсутній і принцип паритетності їх співвідношення, тобто при податково-правовому регулюванні не відбувається адекватної відповідності права податкового органа обов'язку платника податків і навпаки. При наявності значної кількості обов'язків платника податків, зустрічних прав податкових органів (які були б ними обумовлені) практично немає. Суб'єкти податкових правовідносин не можуть на свій розсуд здобувати податкові права й здійснювати податкові обов'язки, а також визначати їх зміст. Вони реалізують податкові права й обов'язки, тільки якщо останні встановлені у відповідних законах (підзаконних актах). Метод владних приписів визначає юридичну нерівність суб'єктів податкових правовідносин. Одні суб'єкти мають юридично владні повноваження щодо інших суб'єктів, які не мають таких зустрічних повноважень.

Державне управління у сфері фінансів вимагає підпорядкування суб'єкта вимозі уповноваженої особи, а точніше – вимозі органів, які здійснюють фінансову діяльність держави. Саме тому правове регулювання відносин у сфері фінансової діяльності держави орієнтовано на односторонні владні приписи державних органів щодо суб'єктів, які беруть участь у сфері фінансової діяльності держави. Владність, якою керуються податкові органи в

цьому випадку, припускає можливість прийняття рішень, обов'язкових для платників. Важливо мати на увазі, однак, що існують і певні рамки обмежуючі дії податкових органів, оскільки вони приймають рішення винятково в межах повноважень, які делеговані органу державою.

Податково-правове регулювання ґрунтується на юридичній нерівності суб'єктів, яка базується на нееквівалентній природі фінансових відносин, і відображається у змісті й структурі прав і обов'язків суб'єктів податкового права. У цих умовах одні суб'єкти мають юридично владні повноваження щодо інших. Представники владної сторони податкових правовідносин реалізують через імперативні приписи, тоді як інша сторона здійснює права й обов'язки залежно від компетенції владного суб'єкта.

Відповідно до п. 77.1. ст. 77 Податкового кодексу Азербайджанської Республіки податковим зобов'язанням платника податків вважається обов'язок платника податків по сплаті встановленого податку (у тому числі поточних податкових платежів) у випадках і в порядку, визначеному в Кодексі [5]. Така позиція, на наш погляд, відображає трохи спрощене сприйняття податкового обов'язку, тоді як зміст податкового обов'язку трохи ширше й не зводиться до однієї лише сплати податку. М. П. Кучерявенко розглядає податковий обов'язок у трьох аспектах: обов'язок по сплаті податку, по податковому обліку і звітності. Варто помітити, що така думка здається більше аргументованою, чим законодавча. Поняття податкового обов'язку має на увазі не тільки сплату податку, а й всі обов'язки платника податків, пов'язані з податками. Платник податків повинен не тільки сплатити податок, але й вести податковий облік, а також звітувати в податкових органах про сплату податків [4, с. 385].

Щодо цього нам хотілося б зробити одне зауваження. Коли мова йде про податковий облік, навряд чи можна його розглядати абсолютно як складовий елемент податкового обов'язку. Облік в оподаткуванні припускає певні дії щодо платників і об'єкта. Якщо облік об'єктів оподаткування безумовно є складового податкового обов'язку в цілому, то відносно обліку платників важливе уточнення, про що саме мова йде. Однозначно до складових податкового обов'язку є обов'язок по внесенню змін, уточнень у реєстрі платників податків. У той же час однозначно вважати, що складовою ланкою податкового обов'язку є постановка на облік платників податків навряд чи логічно. У цьому випадку ми виходимо з того, що до моменту реєстрації платника податків, фактично, немає суб'єкта правовідносин, немає особи, в якій виникає податковий обов'язок. Саме тому в цьому випадку логічний такий диференційований підхід.

Податковий обов'язок може розглядатися у двох аспектах і визначатися як приписами матеріальних податково-правових норм, так і процесуальних. При цьому він існує не просто як певний орієнтир, веління, а керівництво до дії – система процедурних правил, які забезпечують через поведінку суб'єктів надходження коштів у бюджету. Саме тому хотілося б звернути увагу на динаміку податкового обов'язку, його виконання. Законодавче регулювання цієї сторони оподаткування в Азербайджанській Республіці здійснюється досить суперечливо [5].

Насамперед, мова йде про те, що ч. 2 ст. 78 Податкового кодексу Азербайджанської Республіки встановлюється правило виконання податкових зобов'язань у послідовності, передбаченій Цивільним кодексом. У той же час ст. 2. Цивільного кодексу Азербайджанської Республіки закріплює, що до майнових відносин, заснованих на адміністративному або іншому владному підпорядкуванні однієї сторони до іншої, у тому числі податковим, фінансовим і адміністративним відносинам, цивільне законодавство й інші правові акти не застосовуються, якщо інше не передбачено законодавством [5]. Традиційна норма цивільних кодексів у цьому випадку викладається некоректно, оскільки абсолютно неясно, що мається на увазі під незастосовуваними іншими правовими актами [3]. Більш того, на наш погляд, нелогічно здійснювати імперативне регулювання оподаткування за рахунок цивільного кодифікованого акту. В основі останнього лежить принцип диспозитивності, що суперечить змісту податково-правового регулювання.

Крім того, складно погодитись з положенням ч. 4 ст. 78, що виконання податкових зобов'язань не може бути покладене на іншу особу [5]. Така норма не відповідає дійсності. Традиційним для податкового регулювання взагалі й для чинного податкового законодавства Азербайджанської Республіки є інститут податкового представництва. Більш того, шляхом податкового агентства виконання податкового обов'язку саме й делегується на певних умовах іншій особі. Природно, у цьому випадку ми зіптовхуємося вже із більш складною конструкцією співвідношення податкових обов'язків, коли необхідно уточнювати, погоджувати, співвідносити обов'язки як самого платника, обов'язки податкового агента, які виникли на базі цього.

І нарешті, ч. 4 ст. 77 закріплює положення, що податкове зобов'язання вважається припиненим у ряді випадків, у тому числі й зі смертю платника податків або з визнанням його померлим. У той же час складно погодитися з редакцією назви й змістом ст. 81 Податкового кодексу Азербайджанської Республіки «Виконання податкових зобов'язань померлих, беззвітно відсутніх або не-

дієздатних фізичних осіб». Цією статтею регулюється як виконання податкового зобов'язання померлої фізичної особи (ч. 1 ст. 81 Податкового кодексу Азербайджанської Республіки), так і податкова заборгованість померлих фізичних осіб (ч. 1 ст. 81 Податкового кодексу Азербайджанської Республіки) [5]. Якщо виходити з підстав припинення податкового обов'язку, то одним із традиційних його різновидів є смерть фізичної особи або ліквідація юридичної особи. Тому виконання податкових зобов'язань після смерті представляється нелогічним. Необхідно, звичайно, враховувати, що подібний факт (смерть) може породити податковий обов'язок, але вже в іншій особі – спадкоємця. Більш того, по тексту статті, фактично, мова йде про дії спадкоємця померлої фізичної особи. Таким чином, податкові зобов'язання виникнуть в нього вже при вступі у право спадкування, але в жодному разі не в померлої фізичної особи.

Обов'язок по сплаті податку або збору виникає, змінюється або припиняється при наявності підстав, встановлених податковим законодавством. У податкових правовідносинах діє принцип дозволеної поведінки, що охоплює сукупність дій, прямо запропонованих законодавчими нормами. Це обумовлює й певні гарантії, рамки поведінки контролюючих органів. Підстави виникнення, зміни і припинення обов'язків платника податків як об'єкта контролю повинні бути встановлені тільки податковими законами [7, с. 200]. Найважливішим питанням при цьому є з'ясування моменту, з якого виникає обов'язок сплати податку. Нормативні акти, що регулюють порядок внесення цих платежів, пов'язують обов'язок їх сплати з настанням обставин, передбачених законами й підзаконними актами. В якості такої підстави, зокрема, може виступати наявність об'єкта оподаткування при обов'язковому одержанні податкового повідомлення (ст. 84 Податкового кодексу Азербайджанської Республіки), що є юридичним актом індивідуального характеру. У ньому конкретизується зміст податкових правовідносин, деталізується поведінка окремого суб'єкта. Варто погодитися з тим, що для виникнення ряду податкових правовідносин потрібна наявність як матеріальних умов, так і особливих актів фінансових органів [2, с. 68]. На підставі цього й формується складний юридичний факт, точно зазначений у гіпотезі фінансово-правової норми.

Можна виділити декілька підстав припинення податкового обов'язку: а) належне виконання податкового обов'язку. Припинення податкового обов'язку сплатою податку платником податків відображає загальне положення теорії права про те, що будь-який обов'язок припиняється належним виконанням; б) ліквідація юридичної особи – платника

податків. Дана підстава припинення податкового обов'язку (як і наступна) фактично пов'язана з відсутністю зобов'язаної особи – платника податків; в) смерть або оголошення громадянина померлим; г) втрата особою ознак, що визначають його як платника податків. У цьому випадку мова йде про окремий або спеціальний прояв попередніх двох підстав. Специфіка його полягає в тому, що суб'єкт фактично залишається (юридична особа існує, фізична особа живе), однак він втрачає ознаки суб'єкта даних правовідносин і, відповідно, у нього зникають права й обов'язки, пов'язані з цим.

Окремою підставою припинення податкового обов'язку розглядається скасування податку. Проте необхідно мати на увазі, що обов'язок по сплаті податку дійсно припиняється, але тільки щодо періоду наступного за скасуванням податку. Відносно оцінки результатів діяльності зобов'язаної особи минулого періоду, реалізація подібного обов'язку, безумовно, збережеться.

Специфічною формою виконання податкового обов'язку є застосування або погроза застосування різних способів забезпечення. Вона являє собою форму реалізації державного примусу щодо платника податків, який у встановлений законом строк добровільно не сплатив або не повністю сплатив необхідну суму податку. Статтею 65 Податкового кодексу Азербайджанської Республіки визначені підстави для примусового стягнення заборгованостей по податках з їх платників. При несвоєчасному виконанні податкового обов'язку податковий орган направляє платникові податків повідомлення про сплату протягом 5 днів податків, відсотків і застосованих фінансових санкцій. У випадку несплати платником податків нарахованих податків, відсотків або застосованих фінансових санкцій у зазначений у повідомленні строк податковий орган надає банку або іншій кредитній організації розпорядження, яке є виконавчим (платіжним) документом. Воно припускає стягнення до державного бюджету з поточних або інших рахунків платника податків у національній або іноземній валюті заборгованостей і відсотків по податках, фінансових санкцій. У випадку недостатчі коштів на поточних рахунках платника податків розпорядження податкового органа залишається в банку або іншій кредитній організації й виконується в міру надходження коштів на рахунки платника податків. Таке розпорядження виконується банком та іншою кредитною організацією відповідно до послідовності в черговості платежів, передбаченої Цивільним кодексом Азербайджанської Республіки [8].

Податкові зобов'язання ліквідованого підприємства (організації) виконуються ліквідаційною комісією за рахунок коштів зазначеного підприємства

(організації), у тому числі доходу, отриманого від реалізації його майна [5]. Ліквідаційна комісія повинна виконати також і податкові зобов'язання філій, інших структурних підрозділів і постійних представництв підприємства (організації). Зобов'язання філії або іншого відособленого підрозділу ліквідованого підприємства (організації) виконуються безпосередньо підприємством (організацією), до складу якого входить така філія або відособлений підрозділ, а при ліквідації цього підприємства (організації) ліквідаційною комісією даного підприємства (організації). У випадку недостатності коштів ліквідованого підприємства заборгованість, що залишається, по податкових зобов'язаннях повинна бути погашена учасниками (засновниками) зазначеного підприємства (організації).

Аналогічна процедура характерна і для чинного українського податкового законодавства. При прийнятті власником або уповноваженим ним органом рішення про ліквідацію платника податків відповідно до ст. 12 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами й державними цільовими фондами» активи такого платника податків використовуються в послідовності, визначеній законодавством України [9]. При цьому метою оподаткування, ліквідацією платника податків або його філії, відділення або іншого відособленого підрозділу є ліквідація платника податків як юридичної особи або призупинення реєстрації фізичної особи як суб'єкта підприємницької діяльності, а також ліквідація філії, відділення, відособленого підрозділу платника податків, внаслідок якої відбувається закриття їх рахунків або втрата їх статусу як платника податків відповідно до законодавства.

Отже, підсумовуючи вищевикладене, можна дійти висновку, що виконання податкового обов'язку представляє собою визначену систему послідовно здійснюваних дій (податковий облік, сплата податків, податкова звітність) і використання категорії «зобов'язання» спотворює зміст останнього. Звідси впливає невідповідність законодавчого підходу до визначення цієї категорії її фактичному змісту. Тому логічним вбачається внесення доповнень до п. 77.1. ст. 77 Податкового кодексу Азербайджанської Республіки щодо визначення податкового зобов'язання платника податків і закріплення поняття і складових податкового обов'язку.

Література

1. Налоговое право : учеб. пособ. / под ред. С. Г. Пелеяева. – М. : Изд-во ФБК-ПРЕСС, 2000. – 364 с.
2. Цыпкин С. Д. Доходы Государственного бюджета СССР. Правовые вопросы / С. Д. Цыпкин. – М. : Колокол, 1973. – 132 с.

3. Рагимова С. М. Публично-правовое регулирование предпринимательской деятельности: финансово-правовой аспект : дис. канд. юрид. наук : 12.00.14 / С. М. Рагимова. – Баку, 2005. – 236 с.

4. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6 т. Т. III : Учение о налоге / Н. П. Кучерявенко. – Х. : Легас, 2005. – 604 с.

5. Налоговый кодекс Азербайджанской Республики / [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.taxes.gov.az/rus/qanun/mecelle.shtml>.

6. Про податок на додану вартість : Закон України від 3 квітня 1997 р. № 168/97-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1997. – № 21. – Ст. 156.

7. Дамирчиев М. И. Налоговое право Азербайджанской Республики : учеб. пособ. / М. И. Дамирчиев, Н. П. Кучерявенко, С. М. Рагимова ; отв. ред. А. М. Касумов. – Баку : Qanun, 2009. – 450 с.

8. Гражданский кодекс Азербайджанской Республики / [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.taxes.gov.az/rus/qanun/mecelle.shtml>.

9. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами : Закон України від 21 грудня 2000 р. № 2181-III // Відомості Верховної Ради України. – 2001. – № 10. – Ст. 44.

Подано до редакції 17.03.2010 р.