

Гичка Ю. М.,

*аспірант кафедри адміністративного та господарського права  
Запорізького національного університету***АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВА СКЛАДОВА ВЛАДНИХ ПОВНОВАЖЕНЬ  
КОНТРОЛЮЮЧИХ ОРГАНІВ В ПОДАТКОВОМУ ЗОБОВ'ЯЗАННІ****ADMINISTRATIVE AND LEGAL COMPONENT OF AUTHORITY  
OF SUPERVISORY BODIES IN TAX OBLIGATION**

Актуальність даної наукової розробки полягає в тому, що відносини між платником податків та уповноваженими контролюючими органами відповідно до чинного законодавства будуються переважно, як владні з підпорядкуванням однієї сторони (платника) іншій стороні (державі в особі відповідних органів та посадових осіб), і зовсім поза увагою залишається той факт, що і активність платника, і відповідна активність контролюючих органів є складовими одного ланцюга – врегульованих законодавством процедур, спрямованих на формування фінансових ресурсів держави для подальшого фінансування публічних потреб. Сама антогоністична природа податку містить деструктивний потенціал для формування у платника негативного ставлення до його обчислення та сплати, а якщо на заваді належному виконанню податкового обов'язку стоять іще і перешкоди бюрократичного характеру, недосконалість нормативного регулювання процедур обчислення та сплати податків, їх адміністрування та й просто складність податкового законодавства, то правосвідомість навіть найвищого гатунку не сприйме податок, як благо. Тому в публікації висвітлюються можливості розгляду відносин «платник податку» – «держава (контролюючі органи)», з позицій зобов'язального права, аби довести, що держава також на цій осі відносин є зобов'язаною (а не тільки управленою), і зобов'язання ці полягають в належній організації процедур виконання платниками податкового обов'язку. В статті розглянуто основні тези правового регулювання зобов'язань, їх сутність та правову природу і на цій основі зроблено спробу дослідити податкові правовідносини, як зобов'язальні, проте з особливим змістом, де сторони кредитор та боржник на певних етапах комунікації змінюють свою роль в зобов'язанні з метою досягнення спільної для них мети.

**Ключові слова:** *публічне адміністрування, адміністрування податків, податок, зобов'язання, права та обов'язки, боржник, кредитор.*

The relevance of this scientific development lies in the fact that the relationship between the taxpayer and the authorized controlling bodies, in accordance with the current legislation, is built mainly as an authoritative one with the subordination of one party (the payer) to the other party (the state in the form of relevant bodies and officials), and the fact that both the activity of the payer and the corresponding activity of the controlling bodies are components of the same chain – procedures regulated by legislation, aimed at forming the financial resources of the state for further financing of public needs – is completely overlooked. The very antagonistic nature of the tax contains a destructive potential for the formation of a negative attitude in the payer towards its calculation and payment, and if there are also obstacles of a bureaucratic nature, the imperfect regulatory regulation of tax calculation and payment procedures, their administration and simply the complexity of tax legislation, even the highest level of legal consciousness will not perceive the tax as a blessing. Therefore, the publication highlights the possibilities of considering the relationship “taxpayer” – “state (controlling bodies)” from the standpoint of the law of obligation, in order to prove that the state is also obliged (and not only managed) on this axis of relations, and These measures consist in the proper organization of procedures for the taxpayers to fulfill their tax obligations. The article examines the main theses of the legal regulation of obligations, their essence and legal nature, and on this basis an attempt is made to investigate tax legal relations as obligations, but with a special meaning, where the parties creditor and debtor at certain stages of communication change their role in the obligation are connected with the goal of achieving a common goal for them.

**Key words:** *public administration, tax administration, tax, obligations, rights and obligations, debtor, creditor.*

**Актуальність теми.** Як вбачається, останнім часом податки та інші платежі фіскального характеру стали чи не єдиними джерелами формування фінансових ресурсів на подальші

публічні видатки. Це вимагає прискіпливої уваги до процедур їх обчислення та сплати, справляння та стягнення і забезпечення надходження їх за адресою, визначеною податковим

та бюджетним законодавством. Справа в тому, що податкове та бюджетне законодавство, в тому стані, який характерний сьогоденному етапу їх розвитку та функціонування, повною мірою відбивають сталу державну позицію щодо встановлення податків, їх адміністрування, забезпечення надходження на публічні потреби тощо. Втім, антогоністична природа самого податку, як примусової форми вилучення частини прибутку платника на публічні потреби за його ж позитивну правомірну матеріально вигідну або суспільно-корисну діяльність вимагає пошуку певних шляхів вдосконалення процедур щодо обчислення та сплати податків, їх адміністрування тощо з тим, аби повною мірою або хоча б переважною частиною виключити формування негативної правосвідомості, яка штовхає платників на пошук можливостей та засобів уникнення або мінімізації оподаткування. Одним із таких шляхів вбачаємо в формуванні нового типу відносин між контролюючими органами і платниками з приводу забезпечення першими можливості належним чином та безперешкодно виконати податковий обов'язок платником, аби обчислення та сплата податків була не непосильним тягарем, а звичайним юридичним обов'язком (на кшталт додержання правил дорожнього руху), безперешкодне виконання якого забезпечене певною позитивною юридично-значущою діяльністю спеціально уповноважених державних органів.

**Мета статті** полягає у використанні здобутків юридичної науки в галузі зобов'язального права при дослідженні податкових правовідносин, як двостороннього правового зв'язку платників податків і контролюючих органів для з метою формування за рахунок податків та інших платежів фіскального характеру публічних фінансів, що виражається в їх взаємних правах та обов'язках. Відповідно такі правовідносини розглядаються як зобов'язання.

**Виклад основних положень.** Для з'ясування ролі держави в особі її спеціально уповноважених органів в галузі реалізації державної політики щодо оподаткування в відносинах щодо обчислення та сплати податків спробуємо використати здобутки юридичної науки з питань зобов'язань загалом і крізь цю призму дослідити правовідносини між плат-

ником і контролюючим органом з оглядом на їх взаємні права та обов'язки і взаємну участь у формуванні публічних фінансів за рахунок податкових та інших фіскальних платежів. Отже, за твердженням Н.М Михайлишин: «... поняття зобов'язання пройшло в історії тривалу та складну еволюцію. Його витoki лежать в деліктах. Пізніше, як самостійне джерело зобов'язань з'явився договір.»[1, с. 130]. Це штовхає нас певною мірою в історичний екскурс, де ми віднаходимо розвідки К.П. Сінявського, за дослідженням якого: «...перші згадки про зобов'язання з точки зору юриспруденції з'явилися в римському праві. Згідно з доктриною римського права зобов'язання (*obligatio*) визначається наступним чином: 1) «Зобов'язання являє собою правові кайдани, в силу яких ми примушуємось що-небудь виконати згідно з законами нашої держави»; 2) «Сутність зобов'язання є не в тому, щоб зробити нашою яку-небудь тілесну річ або який-небудь сервітут, а в тому, щоб зв'язати перед нами іншого і він нам що-небудь дав, зробив або надав» [2, с. 26]. С.Д. Гринько, наводячи вислови давньоримської наукової думки, зазначає, що: «...джерела римського приватного права містять два визначення поняття «зобов'язання», «*obligatio*». В Інституціях імператор Юстиніан визначив зобов'язання як...правовий зв'язок, в силу якого ми з необхідністю повинні виконати відому дію відповідно до законів нашої держави [...]. У Дигестах Юстиніана наводиться вислів Павла про те, що сутність зобов'язань не в тому, щоб зробити будь-яке тіло своїм чи будь-який сервітут своїм, а в тому щоб пов'язати іншого перед нами, для того, щоб він дав що-небудь, або зробив, або надав» [3, с. 39]. Зі свого боку зауважимо, що в такому розумінні зобов'язання неодмінно присутнє усвідомлення, що одна сторона – кредитор (навіть тоді, коли *...ми з необхідністю повинні виконати відому дію відповідно до законів нашої держави* і таким кредитором є держава) вправі вимагати виконання покладеного на боржника – іншу сторону – обов'язку відповідно до певного інтересу кредитора, а боржник своєю чергою повинен що небудь «...дати, зробити, надати...»[3, с. 40]. Таке розуміння відбиває сутність податкового зобов'язального правовідношення нажаль

лише частково і не демонструє його реально-го фіскального змісту. Втім, як з цього приводу зазначає В. А. Белов: «...навіть чи правильно шукати в праві древніх народів зачатки будь-яких зобов'язань у сучасному розумінні цього терміну. У будь-якому випадку, правовідносини з деліктів у давнину – це право помсти, життя – смерті й т.д. – навіть близько не нагадують сьгоднішніх зобов'язань – майнових вимог. Тому будь-яка теорія, яка пов'язує походження зобов'язань з древністю епохи Біблійних патріархів, в дійсності буде мати справу не з самими зобов'язаннями, а з такими правовідносинами, які більшою чи меншою мірою «образності» можуть бути названі попередниками їх деяких рис (властивостей, характеристик)» [4, с. 650]. Тому, звернувшись до інших розробок з цих питань, знаходимо таке твердження О. С. Іоффе: «...зобов'язанням є закріплене законом суспільне відношення з переміщення майна та інших результатів праці, в силу якого одна особа (кредитор) має право вимагати від іншої особи (боржника) вчинити певні дії чи утриматись від вчинення певних дій» [5, с. 6]. Тобто, як стверджує Ж.В. Завальна, продовжуючи думку О.С. Іоффе, «...зобов'язання – це такий стан правової дійсності, у якому зобов'язана особа на вимогу управленої особи повинна здійснити певну дію чи утриматись від такої» [6, с. 150]. В цій частині повною мірою поділяємо думку К.П. Сінявського, що «...не можна погодитись з О. С. Іоффе, оскільки об'єкт зобов'язання необхідно розуміти ширше – не лише як відношення з переміщення майна та інших результатів праці, а й усі інші відносини, які виникають з приводу обов'язку вчинити певні дії, які можуть бути не пов'язані з певними матеріальними благами чи результатами праці.» [2, с. 27]. Це повною мірою стосується і правовідносин зобов'язального характеру із оподаткування, де переважна більшість зобов'язань не має предметом грошові суми, а стосується вчинення певних дій сторонами (кредитором і боржником), які опосередковують рух цих коштів від одного власника до іншого. Зі свого боку також зауважимо, що це можуть бути відносини, в яких кредитор водночас є особою, наділеною правом вимагати виконання певних дій боржником і особою, зобов'язаною через власну активну поведінку

створити умови для виконання боржником певних дій, особливо, якщо зобов'язання виникає із необхідності *виконати відому дію відповідно до законів нашої держави*.

Одним із джерел виникнення зобов'язання Н.В. Спіцина та С.В Кравцова називають закони та нормативно-правові акти, зокрема вказуючи наступне: «...Можна виділити такі джерела виникнення зобов'язання, як: 1. Договір, тобто угода між особами. До зобов'язань, які виникають на підставі договору, можливо віднести зобов'язання між постачальниками та замовниками. 2. Делікт, тобто правопорушення. До зобов'язань із делікту – зобов'язання, що виникають із правопорушень (викрадення і пошкодження майна). 3. Закони та нормативно-правові акти. До зобов'язань, які виникають на підставі закону, відносять податкові та інші обов'язкові платежі до державного бюджету. 4. Квазіделікти – зобов'язання, що породжують відповідальність, як під час деліктів, що виникають з обставин, які не могли бути підведені під поняття делікту...» [7, с. 229-230]. Як бачимо, податкові та інші обов'язкові платежі до державного бюджету віднесені авторками по-перше, до зобов'язань (і це важко заперечити), і по-друге, до тих із них, які виникають на підставі закону. Зі свого боку повністю підтримуючи таку позицію, зауважимо, що виходячи із змісту та об'єкту, такі зобов'язання мають певну специфіку, що знаходить свій відбиток на сутності зобов'язальних відносин фіскального спрямування.

Так, зокрема, якщо спиратися на думку О.С. Іоффе відносно того, що: «...зобов'язанням є закріплене законом суспільне відношення з переміщення майна та інших результатів праці, в силу якого одна особа (кредитор) має право вимагати від іншої особи (боржника) вчинити певні дії чи утриматись від вчинення певних дій [5, с. 6], В.М. Слови: «...зобов'язання як юридичні відносини, в яких одній особі належить право на дії іншої особи» [7, с. 125], Ж.В. Завальної: «...зобов'язання – це такий стан правової дійсності, у якому зобов'язана особа на вимогу управленої особи повинна здійснити певну дію чи утриматись від такої [8, с. 150], то помітно, що правовий зв'язок у зобов'язанні виявляється в тому, що одна сторона (боржник) зобов'язана

вчинити на користь другої сторони (кредитора) певну дію (передати майно, виконати роботу, надати послугу, сплатити гроші тощо) або утриматися від вчинення певної дії (негативне зобов'язання), а кредитор має право вимагати від боржника виконання його обов'язку, як це і закріплене чинною редакцією Цивільного кодексу України. І з такого розуміння випливають загально визнані ознаки зобов'язань, серед яких дослідники одноставно вказують по-перше, конкретну визначеність сторін – кредитора – особи, якій належить право вимоги і боржника – особи, яка несе обов'язок, відповідний праву кредитора; по-друге, об'єктом зобов'язання є відповідна поведінка боржника, яка полягає у необхідності вчинення певних дій, чи в утриманні від них; по-третє, зобов'язання не створює обов'язку для третьої особи, але може породжувати права щодо боржника та (або) кредитора; по-четверте, зобов'язання виникає на основі визначених юридичних фактів і переважно має вольовий характер зобов'язання – для участі особи в зобов'язанні необхідне її добровільне волевиявлення (зауважимо, що однією із специфічних рис зобов'язань в галузі оподаткування є відсутність добровільної згоди платника на участь в цих зобов'язаннях). Але ми повністю підтримуємо позицію Н.Ю. Голубевої, яка робить висновок про те, що: «...цивільно-правове зобов'язання опосередковує переміщення матеріальних і нематеріальних благ у цивільному обороті» [5, с. 29]. Ми кореспондуємо вказаній авторській позиції, оскільки аналізована дефініція, через вказівку на основні ознаки, зокрема, взаємність прав та обов'язків учасників зобов'язальних правовідносин, розкриває правову природу зобов'язання із обчислення, слати та справляння і стягнення податків. Наголошуємо саме на взаємності їх прав та обов'язків та взаємних зобов'язаннях в цих правовідносинах і на тому, що воно *опосередковує* переміщення матеріальних благ (в нашому випадку грошових коштів) від одного власника до іншого (коштів із приватної власності в державну). Цей аспект буде проаналізовано нижче. Термін «зобов'язальні правовідносини» використовуємо, спираючись на наукові розробки М.М. Агаркова, який використав його для позначення «...двох зустріч-

них зобов'язань, які виникають на підставі двостороннього договору» [9, с. 266], а також твердження А.Р. Чанишевої, яка зокрема вказує: «...пропозиція про введення до наукового і нормативного обігу терміну «зобов'язальні відносини» є доцільною з огляду на існування явища, що позначається цим терміном, на багаті взаємні зв'язки, що існують між більш дрібними явищами, що складають зазначені відносини» [10, с. 43]. Якщо поглянути на суспільні відносини, врегульовані нормами права (*галузеву належність не вказуємо навмисно, бо тут і норми адміністративного, і податкового, і бюджетного, і фінансового*), які складаються між особою, зобов'язаною сплатити податок або інший платіж фіскального характеру і контролюючим органом, уповноваженим реалізовувати державну політику в галузі оподаткування, то наочно побачимо доцільність використання щодо таких правових зв'язків категорії податкові зобов'язальні відносини. З одного боку норми права покладають на платника податку (боржник) обов'язок обчислити і сплатити податок, а відповідний контролюючий орган (кредитор) має право (а може й правообов'язок) вимагати належного обчислення та сплати сум податків, з іншого – для того, щоб платник мав можливість виконати податковий обов'язок належним чином (належний платник, належні суми, з належного об'єкта, в належні строки) він перетворюється на кредитора з правом на отримання позитивних юридично значущих дій з боку відповідних контролюючих органів, які б спрямовувалися на створення умов для такого належного виконання податкового обов'язку, а самі контролюючі органи перетворюються на боржника, який зобов'язаний відповідно до чинного податкового законодавства такі дії здійснити. У більшості випадків, передбачених нормами чинного Податкового кодексу, виконання податкового обов'язку платником, який за статтею 54 полягає у самостійному визначенні сум податкового зобов'язання, а також в необхідності вчасно сплатити такі суми, вбачається просто не можливим без належного адміністрування податків, тобто без відповідного організаційного та нормативного забезпечення такого виконання. Як було зауважено вище, специфіка зобов'язальних правовідно-

син з приводу оподаткування зумовлена серед іншого об'єктом цих відносин. Щодо розуміння об'єкта податкових зобов'язальних правовідносин в науці фінансового та податкового права точаться суперечки, втім, оскільки не це є кінцевою метою даної публікації, побіжно лише зауважимо, що до таких відносять речі, рухоме і нерухоме майно, грошові кошти (у вигляді податків та зборів (обов'язкові платежі), конкретні суми податків, кошти платників, що надходять у доходи бюджетів, гроші, стосовно яких між суб'єктами податкових правовідносин формується правовий зв'язок, сума податку, яка підлягає сплаті тощо. Не можемо погодитися повною мірою з наведеними точками зору стосовно того, з приводу чого виникають зобов'язальні податкові правовідносини.

**Висновки.** Навіть побіжний погляд на текст Податкового кодексу дає можливість визначитися, що більшість відносин з приводу оподаткування виникають з приводу опосередкування предметного виконання податкового обов'язку. Йдеться про відносини щодо встановлення податків, адміністрування, справляння та стягнення їх, контрольної-наглядової діяльності за обчисленням та сплатою, притягненням винних у порушенні податкового законодавства до фінансової (штрафної) відповідальності, оскарження рішень і дій контролюючих органів платниками податків. В цьо-

му переліку наочно видно, що об'єкт їх значно ширший аніж гроші, як предмет податкового обов'язку, і вони всі призначені своєю динамікою саме забезпечити, здійснити організаційний та нормативний супровід процедури виконання податкового обов'язку платником, без чого, ще раз наголосимо, через складність податкового законодавства, належне виконання податкового обов'язку є навряд чи можливим. Втім всі дії в даному зобов'язальному правовідношенні – і кредитора, і боржника все одно підпорядковані єдиній меті – сформувавши за рахунок надходження до бюджету відповідного рівня або за цільовим призначенням майбутню базу для фінансування видатків на публічні потреби. Але ми маємо розуміти, що через специфіку процедури обчислення і сплати податків та інших обов'язкових платежів фіскального характеру на певних етапах динаміки цих правовідносин відбувається заміна, зумовлена нормативними приписами, кредитора (органи, уповноважені реалізовувати державну політику в галузі оподаткування) на боржника, коли вони на забезпечення належного виконання податкового обов'язку платником зобов'язуються вчинити певні позитивні юридично-значущі дії на його користь і створити тим самим організаційні і нормативні умови для того, щоб виконання податкового обов'язку було належним.

#### ЛІТЕРАТУРА:

1. Михайлишин Н.П. Сутність зобов'язань та їх класифікація: економічний та правовий аспекти. Економіка: реалії часу. 2012. № 2(3). С. 130-135
2. Сінявський К.П. Зобов'язання як теоретико-правова категорія. Науковий вісник Ужгородського національного університету. 2016. Серія Право. Випуск 39. Том 2. С. 25-31
3. Гринько С.Д. Поняття та предмет зобов'язань за римським приватним правом. Університетські наукові записки. 2010. № 3 (35). С. 38-51
4. Гражданское право: актуальные проблемы теории и практики / под общ. ред. В. А. Белова. М. 2007. 993 с.
5. Иоффе О. С. Обязательственное право / Олимпиад Соломонович Иоффе. М. 1975. 880 с.
6. Завальна Ж. В. Щодо питання про юридичну природу зобов'язання. Часопис Київського університету права. 2012. № 2. С. 147–150.
7. Слома В.М. Поняття зобов'язання у цивільному праві. Юридичний вісник. 2016. № 1 (38). С. 123–128.
8. Завальна Ж.В. Щодо питання про юридичну природу зобов'язання. Часопис Київського університету права. 2012. № 2. С. 147–150.
9. Агарков М. М. Обязательства по советскому гражданскому праву : В 2-х т. Т.1. / Избранные труды по гражданскому праву. М. 2000. С. 163-460.