

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

**НАЦІОНАЛЬНИЙ ЮРИДИЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
імені ЯРОСЛАВА МУДРОГО**

САМСІН ІГОР ЛЕОНОВИЧ

УДК 347.73

**ПОДАТКОВЕ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ В МЕХАНІЗМІ ФІНАНСОВО-ПРАВОВОГО
РЕГУЛЮВАННЯ (МЕТОДОЛОГІЧНИЙ АСПЕКТ)**

12.00.07 – адміністративне право і процес;
фінансове право; інформаційне право

АВТОРЕФЕРАТ

дисертації на здобуття наукового ступеня
доктора юридичних наук

Харків – 2014

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана на кафедрі фінансового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого, Міністерство освіти і науки України.

Науковий консультант:

доктор юридичних наук, професор **Кучерявенко Микола Петрович**, Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого, завідувач кафедри фінансового права, академік Національної академії правових наук України.

Офіційні опоненти:

доктор юридичних наук, професор **Воронова Лідія Костянтинівна**, Київський національний університет імені Тараса Шевченка, професор кафедри фінансового права, академік Національної академії правових наук України;

доктор юридичних наук, доцент **Криницький Ігор Євгенович**, Науково-дослідний інститут фінансового права, завідувач науково-дослідної лабораторії №1;

доктор юридичних наук, професор **Солдатенко Оксана Володимирівна**, Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана, професор кафедри конституційного та адміністративного права.

Захист відбудеться «25» червня 2014 року о 10.00 годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 64.086.01 у Національному юридичному університеті імені Ярослава Мудрого за адресою: 61024, м. Харків, вул. Пушкінська, 77.

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого за адресою: 61024, м. Харків, вул. Пушкінська, 70.

Автореферат розіслано «23» травня 2014 року.

Вчений секретар
спеціалізованої вченої ради

В.Ю. Шепітько

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. Податкове зобов'язання є однією з найпринципових вихідних конструкцій у податково-правовому регулюванні. Поряд з визначенням податку та його рис податкове зобов'язання формує ті ґрунтовні підстави, які містять фундамент побудови не лише окремих податково-правових норм, а і системи податкового права в цілому. Свідченням цього є і наявність окремого податково-правового інституту, який регулює зміст, склад та динаміку податкового зобов'язання. Податкове зобов'язання має і ґрунтовні засади, що визначені у ст. 67 Конституції України.

Неможна вважати, що на сьогодні сукупність проблем, пов'язаних із характеристикою податкового зобов'язання, остаточно вирішена. На сучасному етапі розвитку податково-правової науки сформувалися дві групи поглядів на цю проблему. З одного боку, податково-правове регулювання виходить із деталізації підстав та характеру обов'язку. З іншого боку – природа податкових відносин пов'язується із зобов'язальним характером регулювання. Наукова дискусійність проблем податкового зобов'язання доповнюється і законодавчою колізією. Податковий кодекс України містить певну суперечність, використовуючи як конструкцію податкового обов'язку, так і податкового зобов'язання: податковий обов'язок як вихідна конструкція поведінки зобов'язаних осіб визначається у статтях 14, 36-38 Податкового кодексу України, тоді як на податкове зобов'язання законодавець посилається у ст. 14 та Розділі II цього ж Кодексу.

Аналіз податкового зобов'язання як системоутворюючої категорії й безпосередньо податкового обов'язку платників податків і зборів знаходяться у сфері уваги дослідників. Йдеться насамперед про А. В. Бризгаліна, Д. В. Вінницького, І. І. Кучерова, М. П. Кучерявенка, Т. А. Латковську, О. А. Лукашева, О. А. Ногіну, О. П. Орлюк, М. О. Перепелицю, Є. В. Порохова, С. Г. Пепеляєва, Л. А. Савченко, Н. І. Хімічеву. Найчастіше в сучасних дослідженнях розглядувана нами проблема розроблялася вченими в рамках аналізу загальних питань фінансового права, деталізації й регулювання податкових правовідносин. Значний внесок у розробку проблеми зробили: Л. К. Воронова, О. Ю. Грачова, В. В. Гриценко, О. О. Дмитрик, О. В. Дьомін, М. В. Жернаков, І. Н. Ілюшихін, М. В. Карасьова, М. Ю. Орлов, М. І. Піскотін, Ю. А. Ровинський, Н. І. Хімічева, С. Д. Ципкін. У дослідженні були використані також й праці учених з теорії держави та права, адміністративного права, а саме: Н. Г. Александрова, С. С. Алексеєва, Д. М. Бахраха, Ю. П. Битяка, Л. Д. Воеводіна, В. М. Горшенєва, С. Ф. Кечек'яна, А. В. Малька, В. В. Лазарева, А. Е. Лунева, В. С. Основіна, В. М. Протасова, А. О. Селіванова, Б. М. Семененко, Р. Й. Халфіной, В. М. Хропанюка, І. Б. Шахова. Певний вплив на роботу мали наукові дослідження з проблем цивільного права М. М. Агаркова, С. Н. Братуся, О. С. Йоффе, Л. А. Лунца,

І. Б. Новицького, А. П. Сергєєва, Ю. К. Толстого, Є. О. Харітонова, що в сукупності й склали науково-теоретичні підвалини дисертаційного дослідження.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертація виконана на кафедрі фінансового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого відповідно до цільової комплексної програми «Проблеми правового забезпечення справляння податків та зборів в Україні» (номер державної реєстрації 0111U000965).

Тема дисертаційного дослідження затверджена на засіданні вченої ради Національного університету «Юридична академія України імені Ярослава Мудрого» (протокол № 4 від 21.12.2012 р.).

Мета і задачі дослідження. Метою дисертації є розроблення сучасної концепції податкового зобов'язання, поглиблення наукових знань щодо його динаміки, засобів забезпечення його виконання та наслідків невиконання.

Відповідно до зазначеної мети в роботі були поставлені наступні *завдання*:

- визначити природу податкового зобов'язання;
- встановити особливості державного примусу як характеристики податково-правового регулювання;
- визначити співвідношення категорій «зобов'язання» та «обов'язок» при регулюванні відносин оподаткування;
- з'ясувати поняття та ознаки податкового зобов'язального правовідношення;
- розкрити динаміку податкового зобов'язання, а саме: його виникнення, зміну та припинення;
- виявити наслідки невиконання податкового зобов'язання;
- виявити особливості забезпечення виконання податкового зобов'язання;
- провести класифікацію видів юридичної відповідальності за невиконання податкового зобов'язання;
- сформулювати пропозиції щодо вдосконалення чинного податкового законодавства.

Об'єктом дослідження виступають суспільні відносини у сфері правового регулювання виникнення, зміни та припинення податкового зобов'язання.

Предметом дослідження є податкове зобов'язання в механізмі фінансово-правового регулювання.

Методи дослідження. Методологічною основою дисертаційного дослідження є сукупність прийомів і методів наукового пізнання, а саме: діалектичного, історичного, порівняльно-правового, формально-юридичного, методу системного аналізу й синтезу та ін. При здійсненні дослідження основним став діалектичний метод, за допомогою якого з'ясовано сутність досліджуваних явищ у єдності їх матеріального змісту та юридичної форми. Системно-

структурний метод дозволив розкрити систему податкових правовідносин, виявити їх зв'язки (п. п. 1.1.1), а також з'ясувати структуру податкового зобов'язання як правовідношення (п. 1.2.1). Застосування порівняльно-правового методу дозволило провести аналіз правового регулювання податкових відносин в Україні і порівняти його з іноземним (п. п. 1.1.2, 1.1.3, 1.2.2, 3.1). Історичний метод дозволив проаналізувати еволюцію поглядів щодо визначення поняття податкового зобов'язання, а також стосовно розвитку податкового законодавства (п. п. 1.2.3, 2.1.1). За допомогою методу інтегрального аналізу вивчено результати досліджень, проведених ученими щодо позначених проблем (п. 2.2, 2.3, 3.2, 3.3). Формально-юридичний метод застосовано при аналізі нормативно-правових джерел дослідження, що дозволило виявити недоліки чинного законодавства та сформулювати пропозиції щодо його вдосконалення (п. п. 1.2, 2.1, 2.1, 3.2). Усі ці загальнонаукові і спеціальні методи комплексно використовувалися для повного і всебічного дослідження правової природи податкового зобов'язання.

Науково-інформаційну базу дослідження становили Конституція України, закони України, нормативно-правові акти Кабінету Міністрів України, Міністерства фінансів України, рішення Конституційного Суду України, акти органів судової влади іноземних держав, праці вітчизняних і зарубіжних дослідників у наукових виданнях і матеріали наукових конференцій.

Наукова новизна одержаних результатів. Дисертація являє собою самостійну, завершену, логічно структуровану та системно викладену наукову роботу. Сформульовані в ній положення та наукові результати отримані на базі особистих досліджень, критичного осмислення 414 наукових і нормативних джерел.

Дисертація являє собою першу у вітчизняній фінансово-правовій літературі комплексну монографічну наукову роботу, в якій розглянуто правову природу податкового зобов'язання.

У результаті проведеного дослідження дисертантом сформульовано такі основні наукові результати, які мають наукову новизну та практичну значимість:

вперше:

- доведено, що податкове зобов'язання має розглядатися як комплексна категорія, яка:
 - а) з одного боку, обумовлена однозначним імперативним велінням держави; б) з іншого – передбачає певну взаємність прав і обов'язків держави і платника податків (коли виконання зобов'язання платником покладає на державу обов'язок використати зібрані кошти за призначенням);
- аргументовано, що податкове зобов'язання становить собою інститут податкового права (податкове зобов'язальне право), який, хоч і має низку спільних рис із цивільно-правовим зобов'язанням, але характеризується набором специфічних ознак, притаманним виключно податково-правовому регулюванню;
- сформульовано визначення податково-зобов'язального правовідношення, що

передбачає взаємність прав і обов'язків держави й платника податків і зміст якого становить обов'язок платника сплатити суму податку, а також супутні йому обов'язки (з податкового обліку й звітності) та право держави вимагати здійснення цього обов'язку; обов'язок держави ефективно й за призначенням використати кошти, зібрані за допомогою податків та право платників на ефективно і цільове їх використання;

– встановлено співвідношення податкових зобов'язальних правовідносин і податкових правовідносин: податкові зобов'язальні відносини відносяться до сукупності податкових правовідносин і є одним із їх видів, а відтак – є вужчим поняттям, ніж «податкові правовідносини»; правовідносини податкового зобов'язання є всеохоплюючими, у межах яких існують і розвиваються інші податкові правовідносини, зокрема, такі як правовідносини податкового органу й платника податків з приводу постановки останнього на податковий облік. Принципова різниця між позначеними суспільними зв'язками полягає у їх змісті, тобто сукупності прав і обов'язків їх суб'єктів;

– виокремлено особливості зміни змісту податкового зобов'язання, що полягають у наступному: зміна характеристик суб'єкта податкового зобов'язання безпосередньо впливає на обсяг його прав і обов'язків, а відтак – змінює й зміст зобов'язання; якщо змінюється об'єкт зобов'язального правовідношення цілком, тобто один податок замінюється на інший, змінюється все податкове зобов'язальне правовідношення; зміна певних кількісних характеристик об'єкта зобов'язково обумовлює зміну обсягу обов'язків платника, які є частиною змісту податкового зобов'язання; на певному етапі розвитку податкового зобов'язання (зокрема, у перебігу його виконання) обсяг прав і обов'язків його учасників суттєво різниться від первинного зобов'язання;

удосконалено пояснення щодо:

– характеристики податкових зобов'язальних відносин у широкому сенсі як двосторонніх, що: а) складаються між державою і платником, б) мають складну структуру, в) передбачають взаємність прав і обов'язків суб'єктів, що реалізується за допомогою інших правових механізмів (засобів різних галузей права);

– процедури реалізації державного примусу та розподілення її на стадії: а) виконання податкового обов'язку; б) невиконання чи неналежне виконання податкового обов'язку, виникнення податкового боргу; в) застосування засобів забезпечення виконання податкового обов'язку; г) оскарження рішень контролюючих органів в адміністративному порядку; д) оскарження рішень контролюючих органів в судовому порядку; е) стягнення податкового боргу, застосування фінансових санкцій;

– доцільності внесення зміни до статті 87 Податкового кодексу України щодо використання джерел сплати податкового боргу та врахування при цьому майнових прав або коштів, які належать іншій особі, чи майна, вільний обіг якого обмежений, та на яке не може бути звернено

стягнення грошового зобов'язання;

- характеристики правовідносин податкового зобов'язання як «загальнорегулятивних», які є первинними, і їх виникнення не вимагає існування інших правовідносин;

- недоцільності визначення єдиним критерієм для віднесення тих чи інших правовідносин до податкових, такої характеристики як прояв державою владних функцій, оскільки основною має бути сутність відносин, їх спрямованість на досягнення головної мети оподаткування – своєчасної та повної сплати податків до бюджетів;

- окреслення предмета податкового права, який охоплює відносин зі справляння податків та здійснення податкового контролю. Інші відносини, пов'язані з оподаткуванням (встановлення й введення податків, податкові спори, застосування санкцій за порушення податкового законодавства), хоча й мають відношення до податкової сфери, безпосередньо до податкових правовідносин не належать, вони не регулюються податково-правовими нормами;

- відмінностей податкового та цивільно-правового зобов'язання, що полягають у: різному характері суспільних відносин, в яких вони виникають; реалізації за допомогою механізмів державного примусу; своєрідному механізмі прав і обов'язків суб'єктів; характері обов'язків суб'єктів в цілому;

набули подальшого розвитку положення, згідно яких:

- реалізація публічного інтересу в податковому праві обумовлює імперативний характер податкових відносин, і як наслідок – неодмінну участь у них суб'єкта владних повноважень, місце та роль яких полягає не в підпорядкуванні собі платників податків, а в підпорядкуванні обох закону;

- конструкції «сума податку», «податкове зобов'язання», «грошове зобов'язання» за змістом норм Податкового кодексу України фактично є тотожними (з тією лише різницею, що останнє поняття включає ще й суму фінансових санкцій) та означають грошову суму, яку платник повинен сплатити у формі того чи іншого податку, тобто стосуються об'єкту податкових зобов'язальних правовідносин;

- податкове зобов'язальне правовідношення виникає одночасно з будь-яким обов'язком платника податку з обліку, сплати, звітності, а не виключно з обов'язком зі сплати з обліку;

- проблема взаємозв'язку між динамікою податкового зобов'язання як правовідношення та структурою податкового обов'язку: постановка платника на податковий облік фактично є формою надання платникові податкової правосуб'єктності; облік об'єктів оподаткування відбиває наявність юридичного факту, який породжує відносини податкового зобов'язання; сплата податку та подання податкової звітності відповідає етапу виконання, тобто припинення відносин податкового зобов'язання;

- податковий контроль не пов'язаний безпосередньо з виконанням платником свого

першочергового обов'язку, він знаходиться поза межами змісту податково-зобов'язальних відносин;

– держава має низку правомочностей у правовідносинах податкового зобов'язання, які вона не може реалізувати інакше, ніж через ініціювання інших видів податкових правовідносин та залучення до них державних органів;

– саме критерій майнового інтересу з-поміж інших є підставою для розмежування правовідносин податкового зобов'язання (суб'єктами якого є власники коштів – платники податків та держава) та інших податкових правовідносин;

– облік платників податків не охоплюється податковими зобов'язальними правовідносинами, оскільки правовідносини, що складаються з цього приводу не мають своїм об'єктом суму податку; об'єктивно передують у часі зобов'язальним правовідносинам, обов'язковим учасником яких є платник. Податкові зобов'язальні правовідносини не виникають, поки та чи інша особа не набере статусу платника податку, не отримає об'єкт оподаткування;

– обґрунтовано доцільність розмежування таких понять як «забезпечення виконання обов'язку із сплати податку» та «забезпечення виконання податкового зобов'язання». Враховуючи, що головним в податковому регулюванні є забезпечення надходження коштів державі та територіальним громадам, принципова орієнтованість забезпечувальних конструкцій має стосуватись сплати податку.

Практичне значення одержаних результатів. Дослідження має як теоретичний, так і прикладний характер. Одержані висновки та пропозиції можуть бути використані: у науково-дослідній сфері – для подальшого з'ясування природи податкового зобов'язання, і зокрема, для подальшої розробки теоретико-методологічних та практичних проблем правового регулювання податкових відносин; у сфері правотворчості – при підготовці пропозицій щодо внесення змін до чинного податкового законодавства України з метою удосконалення правового регулювання відносин у сфері публічної фінансової діяльності, зокрема, для вдосконалення нормотворчої роботи Верховної Ради України, Кабінету Міністрів України, Міністерства фінансів України та інших державних органів, які беруть участь у регулюванні публічних фінансів; у сфері практичної діяльності – при узагальненні практики реалізації фінансово-правових норм різними суб'єктами, а також при проведенні науково-методичних семінарів із працівниками фінансових органів і платниками податків з проблем застосування фінансового та податкового законодавства; у навчальному процесі – під час викладання дисциплін «Фінансове право» та «Податкове право», а також при підготовці підручників і навчальних посібників із зазначених дисциплін.

Апробація результатів дослідження. Дисертація виконана й обговорена на кафедрі фінансового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого.

Основні наукові положення й висновки дисертаційного дослідження, а також практичні

рекомендації щодо вдосконалення податкового законодавства України викладено дисертантом у доповідях на наукових і науково-практичних конференціях та інших наукових заходах, зокрема на: другій міжнародній науково-практичній конференції «Худяковские чтения по финансовому праву» (Алмати, 20 жовт. 2011 р.); міжнародній науково-практичній конференції «Юридическая наука как основа правового обеспечения инновационного развития России (Кутафинские чтения)» (Москва, 28-29 листоп. 2011р.); міжнародній науково-практичній конференції «Фінансове право у ХХІ сторіччі: здобутки та перспективи» (Київ, 4-7 жовт. 2011 р.); всеукраїнській науково-практичній конференції «Актуальні проблеми юридичної науки» (в авторській редакції), (Донецьк, 24 лют. 2012); міжнародній науково-практичній конференції «Принципи фінансового права» (Харків, 19-20 квіт. 2012 р.); міжнародній науково-практичній конференції «Публічна влада в Україні та конституційно-правовий механізм її реалізації» (Харків, 28 верес. 2011 р.); третій міжнародній науково-практичній конференції «Актуальні питання публічного та приватного права» (Запоріжжя, 3 жовт. 2012 р.); міжнародній науково-практичній конференції «Правове життя сучасної України» (Одеса, 16-17 трав. 2013 р.); міжнародній науково-практичній конференції «Удосконалення місцевого самоврядування в аспекті конституційної реформи» (Полтава, 27 червн. 2013 р.).

Особистий внесок здобувача полягає у визначенні місця податкового зобов'язання в механізмі фінансово-правового регулювання. Дисертаційне дослідження підготовлене автором самостійно. У працях, опублікованих у співавторстві, відзначається важливий внесок здобувача. Зокрема, у роботах: монографія – Очерки налогово-правовой науки современности: моногр. / под общ. ред. Е. Ю. Грачевой и Н. П. Кучерявенко. – Москва-Харьков: Право – 2013. (Самсин И. Л Конструкция обязательства в налогово-правовом регулировании); «Науково-практичний коментар Податкового кодексу України» – За ред. М. П. Кучерявенка та І. Х. Темкіжева. В 3 ч. – Ч. 1. – здобувачем опрацьовано питання погашення податкового боргу платників податків; «Науково-практичний коментар Податкового кодексу України» – За ред. М. П. Кучерявенка та І. Х. Темкіжева. В 3 ч. – Ч. 2. – здобувачем розглянуто питання правового регулювання податкової бази та ставок податку на прибуток підприємств; «Науково-практичний коментар Податкового кодексу України» – За ред. М. П. Кучерявенка та І. Х. Темкіжева. В 3 ч. – Ч. 3. – здобувачем проаналізовано правовий механізм податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки.

Публікації. Ключові й окремі наукові положення та висновки дисертації знайшли своє відображення у 37 публікаціях, серед яких одна одноосібна монографія, одна монографія у співавторстві, 21 стаття в наукових фахових виданнях, 2 статті в інших виданнях, 3 науково-практичні коментарі (у співавторстві), а також тези 9 доповідей на науково-практичних конференціях та засіданнях тематичних «круглих столів».

Структура дисертаційної роботи зумовлена постановленою метою й завданнями і

складається зі вступу, 3 розділів, що містить 8 підрозділів, висновків, списку використаних джерел, що включає 414 найменувань. Загальний обсяг рукопису дисертації – 393 сторінки.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

У **Вступі** обґрунтовується актуальність теми дисертації, визначається зв'язок роботи з науковими програмами, окреслюється мета і завдання дослідження, методологічне, теоретичне й емпіричне підґрунтя, розкривається сутність і стан наукової розробки обраної проблематики, наукова новизна одержаних результатів, сформульовані основні положення, що виносяться на захист, наводяться, дані щодо їх апробації й опублікування.

Розділ 1 «Правова природа податкового зобов'язання» складається із двох підрозділів, у яких охарактеризовано основні теоретичні положення щодо сутності податкового зобов'язання.

У підрозділі 1.1. «Загальна характеристика правового регулювання оподаткування» визначається місце податкових відносин у системі фінансових правовідносин та співвідношення категорій «зобов'язання» та «обов'язок».

У пункті 1.1.1 «Податково-правові відносини в системі фінансово-правових відносин» розглянуто спільні і відмінні риси податкових і фінансових правовідносин. Підкреслено, що податкові правовідносини органічно входять до складу фінансових правовідносин і є їх неодмінною складовою. Фінансовому й податковому праву властиві однакові методи регулювання, а предметна своєрідність податкового права не може бути підставою вважати податкові відносини такими, що лежать за межами об'єкта регулювання фінансового права – руху публічних грошових коштів.

Наголошено, що відносини у сфері оподаткування існують виключно у вигляді правовідносин. З огляду на наявність публічного інтересу в сфері регулювання податкового права, а також сутність оподаткування (спрямованість його на передачу частини майна або доходу платника у власність держави) об'єктивно необхідна чітка правова регламентація всіх податкових відносин.

Зазначено, що ознака реалізації публічного інтересу в податковому праві обумовлює імперативний характер податкових відносин, і як наслідок – неодмінну участь у них держави та/або органу державної влади. При цьому суть позицій учасників податкових відносин полягає не в субординації, підпорядкуванні платників податків податковим органам, а в підпорядкуванні обох сторін закону.

Встановлено, що прояв державою владних функцій не є єдиним критерієм віднесення тих чи інших правовідносин до податкових, адже визначальною специфічною ознакою податкових

правовідносин є їх сутність, спрямованість на досягнення головної мети оподаткування – своєчасної та повної сплати податків до бюджетів. Зважаючи на це обґрунтовано, що предметом регулювання податкового права є відносини зі справляння податків та здійснення податкового контролю. Інші відносини, пов'язані з оподаткуванням (встановлення й введення податків, податкові спори, застосування санкцій за порушення податкового законодавства), хоча й мають відношення до податкової сфери, безпосередньо до податкових правовідносин не належать, оскільки не регулюються податково-правовими нормами.

При розгляді питання виникнення права власності на ту частину майна чи доходу, яка підлягає сплаті до бюджетів або інших публічних фондів, доведено некоректність розгляду «вилучення власності, що належить організаціям та фізичним особам» як процесу, в якому виникає податкове правовідношення. Це пов'язано із тим, що враховуючи положення ст. 67 Конституції України, певна частина доходу або майна, яку отримує платник, належить державі (наприклад, при отриманні працівником доходу у вигляді заробітної плати на підприємстві, в установі чи організації, яка виступає податковим агентом щодо його податку на доходи фізичних осіб, гроші надходять уже з відрахуванням певної суми податку). У такому разі особа не може реалізувати жодну з правомочностей власника: володіння, користування, розпорядження цими грошима.

У пункті 1.1.2 *«Державний примус як характеристика податково-правового регулювання»* встановлено, що поняття державного примусу є надгалузеву, загальноправову конструкцією, оскільки будь-яке правове регулювання неможливе без участі в такій формі забезпечення поведінки учасників відносин відповідними формами державного примусу. Використання державного примусу орієнтовано на корегування поведінки учасників податкових відносин. При цьому безпосередньо санкції, відповідальність можуть і не застосовуватись. Саме тому державний примус об'єктивно поєднується з переконанням, заохоченням, на підставі чого формуються складні форми нормативно-правових засобів регулювання поведінки суб'єктів податкових правовідносин.

Встановлено, що примус в приватному та публічному праві представлений принципово різному. Зважаючи на те, що у приватних відносинах поведінка учасників регулюється диспозитивними засобами, права та обов'язки учасників відносин набувають певної згоди, до якої їх ніхто не примушує, примус може бути застосовано лише у випадку порушення норм приватного права. Застосування примусу в публічному праві, і, зокрема у сфері податково-правового регулювання, пов'язано з природою відносин, регулювання яких здійснюється виключно імперативними засобами. За такого підходу примус існує вже на стадії організації поведінки учасників відповідно до припису правової норми. З огляду на конфліктність податкових відносин, що обумовлена необхідністю вилучення у платника частки зароблених коштів та їх

перерахування до публічних фондів, виникає потреба вже на початковій стадії динаміки податкових правовідносин у реалізації примусу. Використання примусових засобів в податкових правовідносинах здійснюється з моменту їх виникнення та протягом всіх стадій розвитку, а не лише у випадку безпосереднього порушення припису відповідної норми податкового права.

Констатовано, що державний примус у податковому праві реалізується відповідно до стадій процедурного регулювання: (1) на стадії «безспірною» регулювання, що виражається в установленні для платників обов'язків вчиняти певні дії або, навпаки, утримуватися від них; (2) на етапі індивідуального регулювання – за якого у випадку виявлення порушення законодавства податковий орган видає індивідуальний правовий акт; (3) на стадії виникнення спору між платником і контролюючим органом.

У пункті 1.1.3 «Співвідношення категорій «зобов'язання» та «обов'язок» при регулюванні відносин оподаткування» наголошено, що наразі відсутня чіткість у законодавстві України стосовно співвідношення понять «обов'язок» та «зобов'язання». Встановлено, що ст. 67 Конституції України, де вказано: «Кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом», не закріплює розглядуваних категорій, а застосовує конструкцію «кожен зобов'язаний». Остання може з однаковою імовірністю стосуватися як обов'язку, так і зобов'язання. Зважаючи на те, що ст. 67 знаходиться в Розділі II Конституції України, який носить назву «Права, свободи та обов'язки людини і громадянина», обґрунтовано, що в Основному Законі йдеться саме про обов'язок.

Відзначено, що податкове зобов'язання становить собою правовідношення, в той час як податковий обов'язок – вид і міру належної поведінки суб'єкта цього або іншого податкового правовідношення. Доведено доцільність використання категорії «податковий обов'язок» для позначення конкретних обов'язків платника у податковому регулюванні, наприклад, обов'язку зі сплати податку чи обов'язку інформувати податковий орган про зміну юридичної адреси. Таке розуміння цілком кореспондує розумінню податкових прав платників, приміром, таких як право обирати систему оподаткування або право на податкові пільги.

Встановлено відсутність принципових відмінностей між природою зобов'язальних відносин у податковому та цивільному праві, адже розбіжності обумовлено особливостями методу регулювання, а не зобов'язального механізму. Можливість існування однієї моделі в настільки різних відносинах свідчить про те, що вона узгоджується фактично із будь-яким правовим режимом, а тому є універсальною. З огляду на це констатовано, що зобов'язання є міжгалузеву категорією й може застосовуватися не тільки в цивільному праві, а й в інших галузях і інститутах права, зокрема в податково-правовому регулюванні. Зазначено, що поняття «податкове зобов'язання» не підміняє поняття «цивільно-правове зобов'язання», а дозволяє найбільш точно підкреслити специфіку та економічний зміст

податкових відносин. Підкреслено, що реалізуючись у тій чи іншій сфері суспільних відносин, правовідношення зобов'язання набуває особливостей, характерних для відповідної галузі права чи правового інституту.

Визначено відмінності податкового та цивільно-правового зобов'язання. По-перше, різний характер суспільних відносин, в яких вони виникають. Цивільно-правові відносини засновані на рівності, автономії волі сторін, публічні відносини, в тому числі й податкові, засновані на владному підпорядкуванні однієї сторони іншій. По-друге, податкове зобов'язання, на відміну від цивільно-правового зобов'язання, що засноване на імперативному регулюванні, здійснюється за допомогою механізмів державного примусу. Кожен, хто відповідно до вимог закону зобов'язаний до вчинення певних дій, пов'язаних зі сплатою податків, повинен їх вчинити на підставі владного веління держави. По-третє, податкове зобов'язання передбачає своєрідний механізм взаємності прав і обов'язків держави і платника податків. Виконання зобов'язання платником обумовлює виникнення у держави обов'язку використати зібрані кошти за призначенням. При цьому, на відміну від цивільно-правового зобов'язання, ці взаємні обов'язки не встановлюються в межах одного правовідношення. По-четверте, податкове зобов'язання має своїм змістом комплекс обов'язків платника в цілому.

У підрозділі 1.2. «Податкове зобов'язання як правовідношення» аналізуються ознаки та структура податкових зобов'язальних правовідносин.

У пункті 1.2.1 *«Поняття та ознаки податкового зобов'язального правовідношення»* зазначено, що податкове зобов'язання як правовідношення можна розглядати у декількох аспектах. У широкому сенсі воно відповідає моделі взаємного (двохстороннього) зобов'язання. Це обумовлено специфічним характером взаємних прав і обов'язків держави й платника в податкових правовідносинах. Зокрема, особливість передусім пов'язана з безумовністю й однозначністю встановлення низки податкових обов'язків для платників шляхом закріплення державою імперативних велінь. Держава збирає податки для задоволення потреб суспільства. Зважаючи на це, у держави так само з моменту виникнення правовідносин податкового зобов'язання виникає низка обов'язків: належним чином використовувати кошти, в тому числі виключно за цільовим призначенням (у випадку його наявності); надавати на належному рівні державні «послуги» (здійснювати функції держави) – забезпечення безпеки (зовнішньої і внутрішньої), підтримання належного стану законності й правопорядку, охорони здоров'я; забезпечувати соціальні гарантії тощо. У вузькому значенні податковим зобов'язанням є правовідношення між державою та платником податків, яке полягає у виконанні платником низки обов'язків з податкового обліку, сплати податку та податкової звітності, установлених законом, та права держави вимагати такого виконання.

Виокремлено та розкрито такі ознаки податкових зобов'язальних правовідносин: (1) це завжди відносини між державою і платником податків; (2) виникає за владною вказівкою держави і забезпечується механізмом державного примусу; (3) держава як суб'єкт приймає обмежену участь у таких правовідносинах; (4) полягає у здійсненні платниками низки обов'язків; (5) має особливе (дуальне) співвідношення із податковими правовідносинами; (6) має певну структуру.

Обґрунтовано, що наразі немає необхідності виділяти податкове зобов'язальне право як окрему підгалузь і тим самим порушувати класичну структуру системи права галузь - інститут - норма. Доведено, що сукупність норм, які регулюють відносини податкового зобов'язання, становить собою інститут податкового права.

У пункті 1.2.2 «Суб'єкти податкового зобов'язання» проведено співвідношення таких понять як «учасник правовідносин», «суб'єкт правовідносин» та «сторона правовідносин», на підставі чого зроблено висновок про ідентичність двох перших категорій, оскільки саме слово «учасник» передбачає участь, фактичну наявність, реалізацію прав та/або обов'язків того чи іншого суб'єкта у конкретних правовідносинах. Разом з тим поняття «суб'єкт права» ширше, ніж указані поняття, оскільки включає також тих суб'єктів, які можуть потенційно брати участь у тих чи інших податкових правовідносинах, але не є їх учасниками.

Зазначено, що держава, податкові органи, й інші особи, які беруть участь у податкових правовідносинах, можуть бути визначені як учасниками, так і суб'єктами податкових правовідносин. Натомість, саме критерій майнового інтересу з-поміж інших є підставою для розмежування правовідносин податкового зобов'язання (суб'єктами якого є власники коштів – платники податків та держава) та інших податкових правовідносин.

Розглянуто питання участі держави в податкових правовідносинах. Підкреслено, що держава безпосередньо, тобто без участі інших осіб та реалізації механізму представництва, не може брати участь у податкових правовідносинах (реалізовувати права і обов'язки). Встановлено, що оскільки держава не володіє податковою правосуб'єктністю в повному сенсі (не може здійснювати активних дій щодо набуття й реалізації прав і обов'язків), не можлива її обов'язкова участь у всіх без винятку податкових правовідносинах. Натомість, участь у правовідносинах податкового зобов'язання не вимагає активних дій держави: правовідносини виникають на підставі закону, а переважним їх змістом є сукупність обов'язків платника щодо сплати податків і зборів, податкового обліку та податкової звітності. На підставі цього констатовано, що держава є учасником правовідносин податкового зобов'язання, але не бере участі в інших податкових правовідносинах.

Наголошено, що податкові органи мають низку обов'язків стосовно держави, оскільки остання наділяє їх повноваженнями у сфері контролю за своєчасністю й повнотою сплати податків і зборів. Разом з тим, наразі відсутні податкові правовідносини, у яких податковий орган виступає

як зобов'язана особа стосовно держави. Обов'язки, так само як і права податкового органу чітко визначені законом, він зобов'язаний діяти лише в тих межах, які встановлені законодавством. У випадку ж порушення цих вимог законом передбачена відповідальність, тобто в такому випадку держава дійсно реалізує владні функції шляхом застосування певних санкцій. Разом з тим, санкції застосовуються до посадових осіб податкового органу, а не до самого органу; відносини, які складаються з провладу застосування таких санкцій можуть бути відносинами державного управління, публічної служби, кримінально-правовими, але не податковими.

Платники податків та інші зобов'язані особи не можуть бути владною стороною. З огляду на це доведено, що існування одного суб'єкта податкового права, який виступав би владною стороною в одному правовідношенні, а зобов'язаною в іншому неможливе.

У пункті 1.2.3 «Об'єкт податкового зобов'язання» констатовано наявність множинності думок вчених-податківців з приводу визначення об'єкта податкового зобов'язання. Доведено, що об'єктом податкових правовідносин необхідно вважати суму податку, яка підлягає сплаті. Беручи до уваги позиції інтересу суб'єктів податкового правовідношення (в першу чергу управомочені сторони - держави), поведінка, діяльність, дії і інші явища мають другорядне значення стосовно суми податку. З огляду на це встановлено, що їх розмежування відповідає співвідношенню понять об'єкта податкових правовідносин та об'єкта правового регулювання оподаткування, за якого останній охоплює і дії, і процесуальне забезпечення, й інші явища. Констатовано, що саме грошова сума у вигляді податку є тим об'єктом матеріального світу, з приводу якого і складаються податкові відносини – як зобов'язальні, так і контрольні. Оскільки останні мають опосередковане відношення до грошової суми податку, їх відсутність серед правовідносин податкового зобов'язання дозволяє стверджувати, що об'єктом податкового зобов'язального правовідношення є саме сума податку, який підлягає сплаті.

Акцентовано увагу на розмежуванні об'єкта та предмета податкових правовідносин з податкового обліку та податкової звітності. Підкреслено, що в таких правовідносинах регулятивний вплив спрямований на виконання зобов'язаною особою активних дій щодо власної реєстрації як платника податків, обліку об'єкта оподаткування, направлення до податкових органів документів податкової звітності тощо.

У пункті 1.2.4 «Зміст податкового зобов'язання» підкреслено, що зміст правовідносин податкового зобов'язання становлять: з одного боку, обов'язки платника з податкового обліку, сплати й звітності; з іншого – обов'язки осіб, пов'язані зі справлянням податків (податкового обліку, сплати податку й податкової звітності), а також податкового контролю. Зважаючи на те, що податковий контроль не пов'язаний безпосередньо з виконанням платником свого першочергового обов'язку, він знаходиться поза межами податково-зобов'язальних

правовідносин. Податкове зобов'язання є виконаним, коли платник сплатив податок в установленому законом порядку і відвітував податковим органам про сплату податку.

Зазначено, що традиційно в податково-правовій науці аналіз змісту тих чи інших правовідносин пов'язаний з питанням про правосуб'єктність їх учасників. Підкреслено, що здатність фізичної особи мати податкові права і обов'язки пов'язується зі статусом платника податку взагалі, тобто існує презумпція, що як тільки особа в установленому законом порядку стала на облік як платник податків у податкових органах, вона може мати податкові права і обов'язки. У той же час можливість своїми діями набувати податкові права та обов'язки (податкова дієздатність) пов'язана із моментом набуття особою цивільно-правової дієздатності. Правосуб'єктність юридичної особи як платника податків традиційно розглядається як така, що існує з моменту її реєстрації. Правосуб'єктність держави і її органів, так само як і органів місцевого самоврядування є їх неодмінним атрибутом, оскільки виходить із самої сутності існування цих інститутів. При цьому податкова правосуб'єктність органів державної влади (передусім податкових органів) існує виключно на підставі закону, яким держава встановлює повноваження відповідних суб'єктів у сфері оподаткування.

Встановлено, що особливістю змісту зобов'язальних податкових правовідносин є значна перевага податкових обов'язків платників над його правами. Такий підхід обумовлено специфічним характером правовідносин податкового зобов'язання, за яким платник податків має низку обов'язків стосовно держави, а остання – право вимагати від платника їх виконання. При цьому зміст обов'язків платника у податкових зобов'язальних правовідносинах не вичерпується виключно обов'язками зі сплати податку. Займаючи центральне значення серед обов'язків платника у правовідносинах податкового зобов'язання, обов'язок сплатити певну грошову суму у вигляді податку чи збору передбачає низку інших обов'язків, без яких неможливо було б або ідентифікувати платника, або констатувати сплату необхідної суми вчасно і в повному обсязі. В першому випадку мова йде про податковий облік, в другому – про податкову звітність.

Розділ 2 «Динаміка податкового зобов'язання» об'єднує три підрозділи, в яких проаналізовано основні етапи реалізації податкового зобов'язання.

У підрозділі **2.1 «Виникнення податкового зобов'язання»** з'ясовано особливості виникнення відносин податкового зобов'язання. У пункті 2.1.1 *«Передумови виникнення відносин податкового зобов'язання»* зазначено, що Податковий кодекс України не містить жодного безпосереднього посилання на конкретні обставини виникнення податкових зобов'язальних правовідносин. Натомість, у тексті ст. 37 Кодексу міститься бланкетна норма, яка відсилає до обставин, встановлених Податковим кодексом та законами з питань митної справи, як підстави виникнення податкового обов'язку, а відтак – і правовідносин податкового зобов'язання. Враховуючи, що обов'язок зі сплати податку є центральним у структурі правовідносин

податкового зобов'язання, констатовано, що податкове зобов'язальне правовідношення виникає одночасно з обов'язком платника сплатити податок.

Встановлено, що положенням ст. 37 Податкового кодексу України бракує чіткості й однозначності у змісті, оскільки законодавче формулювання створює замкнуте коло, в якому виникнення обставин пов'язується зі сплатою податку, а сплата податку, у свою чергу, неможлива без виникнення означених обставин. З метою усунення таких суперечностей запропоновано у ст. 37 Податкового кодексу закріпити перелік конкретних обставин, з якими пов'язується виникнення податкового обов'язку, або ж вказати на родову обставину, таку, наприклад, як поява у платника об'єкта оподаткування.

Зважаючи на те, що конкретні податкові правовідносини, такі як правовідносини зі сплати податку чи податкової звітності, є певною мірою похідними від правовідносин податкового зобов'язання, і являють собою логічні етапи його розвитку, зроблено висновок, що вони виникають вже за наявності зобов'язальних податкових правовідносин. Підкреслено, що правовідносини податкового зобов'язання, так само як і «загальнорегулятивні» податкові правовідносини, є первинними, і їх виникнення не вимагає існування інших правовідносин. Саме в податково-правовому регулюванні зобов'язальні правовідносини мають першочергове значення й не потребують як підставу виникнення будь-яких особливих передумов.

Доведено, що законодавча норма має визнаватися окремою підставою виникнення правовідносин, а не юридичним фактом у динаміці податкового зобов'язання. Для правової норми характерні інші ознаки, вона в механізмі виникнення правовідносин виконує відмінні від юридичного факту функції. Податкова правова норма визначає в загальному вигляді механізм правового регулювання тих чи інших відносин, установлює конкретні права та обов'язки, але стосовно невизначеного кола осіб. Юридичний факт, натомість, виникає завжди відносно тієї чи іншої конкретної особи, з якою він від моменту виникнення пов'язує юридичну норму.

Зазначено, що виникнення податкових зобов'язальних правовідносин не обов'язково потребує видання індивідуального правового акта, однак деталізація елементів податкового зобов'язання на рівні закону є об'єктивно необхідною. Встановлення конституційної норми щодо обов'язку сплачувати податки виконує лише певні функції і не може безпосередньо слугувати регулятором суспільних відносин зі сплати податку.

У пункті 2.1.2 «Юридичний факт у динаміці податкового зобов'язання» зазначено, що для виникнення податкових правовідносин крім норми права, яка встановлює «ідеальну модель» правовідносин, та податкової правосуб'єктності учасників цих відносин, за відсутності якої жодні права й обов'язки не можуть бути реалізовані, необхідна наявність юридичного факту. За наявності норми права, яка встановлює те, яким чином мають розвиватися податкові правовідносини, саме юридичний факт є тим елементом, який втілює ці приписи в життя. Саме він

займає проміжне місце між приписом загальної норми і перетворенням його в конкретні права та обов'язки суб'єктів правовідносин, наповнює певним реальним змістом закріплені нормою абстрактні, родові права та обов'язки.

Зауважено, що наявність юридичного значення в якості правової основи (умови), необхідної для реалізації норми податкового права не може вважатися виключною характеристикою юридичного факту. Умовою, необхідною для реалізації норми права, є так само наявність у держави спеціально створених органів, які забезпечують реалізацію прав осіб (в режимі взаємних прав і обов'язків юридичних і фізичних осіб та суб'єктів владних повноважень, коли праву особи неодмінно кореспондує обов'язок державного органу) або механізмів забезпечення примусової сили держави.

Доведено, що облік платників податків не охоплюється податковими зобов'язальними правовідносинами, оскільки правовідносини, що складаються з приводу обліку платника податку: не мають своїм об'єктом суму податку; об'єктивно передують у часі зобов'язальним правовідносинам, обов'язковим учасником яких є платник. Податкові зобов'язальні правовідносини не виникають, поки та чи інша особа не набере статусу платника податку, не отримає об'єкт оподаткування. Таким чином, юридичний факт, необхідний для виникнення правовідносин податкового зобов'язання, обов'язково пов'язаний із об'єктом оподаткування у вигляді майна, доходу, операцій тощо.

Підкреслено, що у податковому регулюванні юридичний факт може виражатися як в наявності певного предмета чи певних дій відносно нього (сплата податку), так і відсутності таких (відсутність декларації в податковому органі чи доказів її направлення на день спливу строку подачі такої декларації).

Проведено розподіл юридичних фактів в правовідносинах податкового зобов'язання залежно від: впливу на динаміку податкових зобов'язальних відносин на правостворюючі, правозмінюючі, правоприпиняючі; наявності чи відсутності волі платника на факти-дії і факти-події; форми вираження.

У підрозділі 2.2 «Зміна податкового зобов'язання» досліджується трансформація відносин податкових зобов'язальних відносин.

У пункті 2.2.1 *«Підстави зміни податкового зобов'язання»* наголошено що зміна правовідносин у податковому зобов'язанні та інших податкових правовідносинах носить різний характер. Підкреслено, у ст. 37 Податкового кодексу України, яка має назву «Виникнення, зміна і припинення податкового обов'язку», стосовно зміни податкового зобов'язання міститься лише посилання на цей кодекс та закони з питань митної справи як джерело, в якому можуть установлюватися підстави такої зміни. Отже, наразі чіткого переліку підстав зміни податкового зобов'язання (або податкового обов'язку) не встановлено.

Будь-які правовідносини, в тому числі правовідносини податкового зобов'язання, можуть змінюватися, що є результатом зміни їх елементів. У той же час зміна податкових зобов'язальних правовідносин не є обов'язковим етапом їх динаміки, тобто в великій кількості такі правовідносини відбуваються точно за тим сценарієм, який прописаний у законодавстві. Водночас, існує велика кількість об'єктивних і суб'єктивних факторів, які можуть вплинути на розвиток податкового зобов'язання.

Обґрунтовано, що різниця між зміною податкового зобов'язання та виникненням нового податкового зобов'язання полягає в тому, які елементи його змінюються і яким чином. Так, у податковому зобов'язанні, як і в інших правовідносинах, виділяються такі елементи: суб'єкти (держава та платник), зміст (обов'язки платника зі сплати податку, податкового обліку та податкової звітності, відповідні права держави) та об'єкт (сума податку, що підлягає сплаті). Однак, зміну податкового зобов'язання можна охарактеризувати як трансформацію лише певних елементів правовідношення або їх суттєвих характеристик при відносній сталості й незмінності інших.

Акцентовано увагу на тому, що зміна суб'єктів або об'єкта податкового зобов'язання автоматично тягне зміну змісту зобов'язання. При цьому можливий і зворотній зв'язок. У той же час залежно від того від того, як розвивається правовідношення зобов'язання, можлива не тільки зміна цих правовідносин, а й виникнення інших податкових правовідносин, які, до того ж, не обов'язково є зобов'язальними за своєю природою.

Доведено, що відносини, які виникають в результаті порушення податкового законодавства, реалізації податкового представництва, стосовно заліку надмірно сплачених сум податку не можуть розглядатися як «змінені» відносини податкового зобов'язання.

У пункті 2.2.2 «Зміна елементів податкового зобов'язання» обґрунтовано, що податкове регулювання не розраховано на зміну податкового зобов'язання, оскільки держава зацікавлена в стабільному та вчасному надходженні коштів до бюджетів, що може бути утруднено у випадку зміни податкових зобов'язальних правовідносин чи їх елементів. Встановлено, що специфікою податкових зобов'язальних правовідносин є обмежена, порівняно з іншими правовідносинами, можливість зміни суб'єктів зобов'язання. По-перше, зміна одного суб'єкта іншим можлива лише стосовно платників. По-друге, зважаючи на положеннями ст. 67 Конституції України, відповідно до якого податок завжди чітко індивідуалізований стосовно певної фізичної особи, на розсуд сторін податкових зобов'язальних правовідносин заміна його суб'єктів покладатися не може. По-третє, зміна можлива виключно у випадках прямо передбачених законом (ст. 98, 99 Податкового кодексу України). По-четверте, зміна суб'єкта податкового зобов'язання впливає на його зміст, що полягає у зміні належності прав і обов'язків конкретному суб'єкту, тоді як сутність обов'язків і

прав (що складають зміст податкового зобов'язання), порядок їх реалізації не підлягають перетворенню.

Встановлено, що особливістю зміни об'єкта податкового зобов'язання є зміна його характеристик (зменшення або збільшення суми податку, що підлягає сплаті) виключно на підставі закону.

Специфіка зміни змісту податкового зобов'язання полягає у тому, що (1) зміна характеристик суб'єкта податкового зобов'язання безпосередньо впливає на обсяг його прав і обов'язків, а відтак – змінює й зміст зобов'язання; (2) якщо змінюється об'єкт зобов'язального правовідношення цілком, тобто один податок замінюється на інший, змінюється все податкове зобов'язальне правовідношення. Водночас, зміна певних кількісних характеристик об'єкта обов'язково обумовлює зміну обсягу обов'язків платника, які є частиною змісту податкового зобов'язання; (3) на певному етапі розвитку податкового зобов'язання (зокрема, у перебігу його виконання) обсяг прав і обов'язків його учасників буде суттєво відрізнятися від первинного зобов'язання.

Проведено розмежування зміни податкового зобов'язання, що відбувається на підставі й на виконання положень податкового законодавства та зміни податкового зобов'язання, що пов'язана з неправомірними діями його суб'єктів, які призводять до несплати податків, порушення строків їх сплати та інших наслідків, які завдають шкоди майновим інтересам держави й суспільства.

У підрозділі 2.3 «Припинення податкового зобов'язання» розкрито завершальну стадію в динаміці податкового зобов'язання.

У пункті 2.3.1 *«Припинення податкового зобов'язання в зв'язку з утратою ознак платника податків та зборів»* вказано, що припинення податкового зобов'язання є його кінцевою стадією, якою завершуються ці правовідносини. Констатовано, що логіку регулювання припинення податкового обов'язку за статтями 37-38 Податкового кодексу України фактично запозичено з глав 48 та 50 Цивільного кодексу України, як регулюють припинення правовідносин цивільного зобов'язання. Водночас, не дивлячись на наявність схожих рис відносин зобов'язання в цивільному та податковому праві, між ними є значні відмінності. Перелік підстав припинення зобов'язання за цивільним правом України є значно ширшим, ніж той, що встановлений Податковим кодексом України відносно податкового зобов'язання.

Підкреслено, що припинення зобов'язання поєднанням боржника і кредитора в одній особі в податковому регулюванні неможливе, оскільки кредитором, або суб'єктом з правом вимоги за зобов'язанням, у правовідношенні податкового зобов'язання завжди є держава. Така підстава припинення податкового зобов'язання як втрата ознак платника податку є специфічною – вона можлива тільки в податково-правовому регулюванні.

Підставами для припинення податкового зобов'язання названо: (1) його виконання. Це основна, переважна підстава припинення податкового зобов'язання, на досягнення якої спрямоване податково-правове регулювання; (2) втрата особою ознак платника податку, які визначені Податковим кодексом України, у тому числі ліквідація юридичної особи, смерть фізичної особи а також визнання її безвісно відсутньою.

Встановлено, що втрата ознак платника податків може бути пов'язана із смертю фізичної особи, втратою дієздатності фізичною особою, ліквідацією чи реорганізацією юридичної особи та ін. (ст. 97, 98, 99 Податкового кодексу України).

У пункті 2.3.2 «Виконання податкового зобов'язання» зроблено наголос на тому, що з огляду на складну структуру та особливості змісту податкового зобов'язання, виконанням цього правовідношення необхідно вважати виконання всієї сукупності обов'язків платників, які складають його зміст: обов'язків зі сплати податку, податкового обліку та податкової звітності.

Встановлено, що зважаючи на специфіку податково-правового регулювання виконання податкового зобов'язання, що передбачає сукупність дій платника податків з обліку, сплати й звітності, не можуть здійснюватися в довільній формі. Податкове законодавство містить низку вимог стосовно кожного податку, які визначають форми, строки та інші параметри здійснення таких обов'язків платника. Водночас, здійснення різних обов'язків стосовно різних податків, містить низку спільних ознак.

Форма виконання зобов'язання платників податків передбачає його конкретизацію за цілою низкою складових. Податкове зобов'язання має бути виконано належною особою (принцип індивідуалізації платника податків). Виконання платником податкового обов'язку передбачає вчинення всіх залежних саме від нього дій, спрямованих на досягнення мети податково-правового регулювання. Належним доказом сплати податку в установлений законом строк є відповідний банківський документ (квитанція, платіжне доручення тощо), який містить печатку банку і підпис його посадової особи про здійснення відповідної фінансової операції. Такий документ (або його електронний аналог у випадку здійснення платежу засобами електронного зв'язку), як правило, видається лише після успішного здійснення такої операції, тобто фактичного виконання платником вимог зі сплати податку.

Підкреслено, що виконання податкового зобов'язання може здійснюватися як платником за власною ініціативою, так і за допомогою застосування заходів державного примусу у випадку порушення закону. Так, у разі невиконання платником податку своїх обов'язків, починають діяти охоронні правові норми, в межах яких здійснюються відповідні процедури, в тому числі примусового стягнення податкового грошового зобов'язання або податкового боргу.

Податкове зобов'язання має бути виконано в повному обсязі. Належне виконання обов'язку зі сплати податку може бути утруднене, а то й неможливе без звітних та облікових процедур.

Оскільки етапи обліку об'єктів оподаткування та податкової звітності, як правило, передують сплаті податку, доведено, що повне виконання платником податкового зобов'язання завершується моментом сплати податку.

Розділ 3 «Наслідки невиконання податкового зобов'язання» складається із трьох розділів, в яких проаналізовано підстави виникнення конфлікту у податкових відносинах, засоби забезпечення виконання податкового зобов'язання та відповідальність при його невиконанні.

У **підрозділі 3.1 «Податково-правовий конфлікт»** з'ясовано підстави виникнення протиріч між платником та суб'єктом владних повноважень, шляхи їх подолання. Підкреслено, що усунення розбіжностей в уявленні обох сторін податкового правовідношення досягається, перш за все, через узгодження, як певний процес остаточного визначення суми податку, який зобов'язаний сплатити платник. Наголошено, що обов'язковою є формалізація такого узгодження, наслідком якої має бути прийняття рішення контролюючого органу або їх подальше оскарження. При цьому, процедура узгодження суми податку не завжди є обов'язковою – в переважній більшості випадків платники самостійно, точно та вчасно визначають та перераховують кошти в рахунок свого податкового обов'язку. У випадку, коли за процедурою узгодження сторони доходять тієї суми податку, яку мав сплатити платник – податкові зобов'язальні відносини не змінюються, оскільки незмінним залишається їх об'єкт.

Аналізуючи природу податкового конфлікту, зазначено, що виконання податкового зобов'язання безпосередньо пов'язано з проявом волі платника – на скільки він сумлінно ставиться до виконання обов'язку. Прояв такої волі можливий на декількох етапах. По-перше, при самостійному обчисленні платником суми податку. По-друге, на етапі узгодження грошового зобов'язання після отримання податкового повідомлення-рішення в адміністративному порядку. По-третє, при узгодженні грошового зобов'язання в судовому порядку. По-четверте, в межах процедур примусового стягнення податкового боргу. Звернено увагу на те, що судовому вирішенню податкових спорів може передувати або повністю замінити процедура податкового оскарження. Остання, в той же час, не позбавляє платника права на судове оскарження рішень податкового органу. В роботі зроблено висновок про спірність характеристики процедури адміністративного оскарження як ефективного способу захисту прав платників, в межах якої навряд чи може бути забезпечена абсолютна об'єктивність розгляду скарг.

Виникнення податкового конфлікту і як наслідок – податкового спору можливо як в результаті невиконання обов'язку із сплати податків, так і при зміні податкового зобов'язання. Якщо застосовується процедура узгодження, вона завжди передує виконанню податкового зобов'язання, незалежно від того охоплює вона лише процедури прийняття рішення контролюючого суб'єкта чи їх оскарження також.

З'ясовано природу юридичного факту як необхідної передумови виникнення і розвитку податкових спорів. Підкреслено, що після того, як визначений законом юридичний факт відбувся, положення процесуального закону починають безпосередньо впливати на певні відносини, породжувати відповідні наслідки. Спираючись на певні підстави, виникає та розвивається конкретний юридичний зв'язок учасників податкових зобов'язальних відносин. В цій ситуації узагальнений правовий припис набуває певного юридичного упорядкування за участі окремих реальних суб'єктів. Саме на цьому етапі реалізується основна кількість процесуальних норм з вирішення податкового спору. Подвійність цієї стадії обумовлює як її певне підсумкове значення, так і відповідний зміст, що передбачає новий етап розвитку правового регулювання – виникнення акту реалізацію прав та обов'язків.

У підрозділі 3.2 «**Забезпечення виконання податкового зобов'язання**» підкреслено, що наявність засобів забезпечення виконання податкового зобов'язання, передбачених чинним податковим законодавством, є стимулом для платників у виборі між добровільним виконанням податкового зобов'язання та ухиленням від оподаткування. Сама лише загроза застосування засобів забезпечення виконання податкового зобов'язання впливає на вибір моделі поведінки платника податків. Забезпечувальні заходи, які використовуються в податковому регулюванні завжди спрямовані на корегування поведінки платника податку. При цьому, корегування стосуються і дій суб'єкта владних повноважень, який приймає відповідні проміжні рішення (та акти) залежно від динаміки поведінки зобов'язаної особи.

Обґрунтовано доцільність розмежування таких понять як «забезпечення виконання обов'язку із сплати податку» та «забезпечення виконання податкового зобов'язання». Враховуючи, що головним в податковому регулюванні є забезпечення надходження коштів державі та територіальним громадам, принципова орієнтованість забезпечувальних конструкцій має стосуватись сплати податку. У той же час без обліку та звітності її не можливо реалізувати, що обумовлює забезпечення виконання податкового зобов'язання в цілому. Зроблено висновок, що головною метою існування цього інституту є забезпечення надходження суми коштів до бюджетів, а виконання інших обов'язків є лише необхідним кроком для того, щоб з одного боку – правильно обчислити цю суму, а з іншого – мати можливість проконтролювати правильність, повноту і своєчасність виконання обов'язку зі сплати податку.

Акцентовано увагу, що чинне податкове законодавство застосування засобів забезпечення виконання податкового зобов'язання пов'язує, у тому числі, із наявністю податкового боргу. Однак, наразі відсутня логічна конструкція та узгодженість між поняттями «грошове зобов'язання» - «податкове зобов'язання» - «податковий борг» - «пеня». Хибним є підхід законодавця стосовно характеристики пені: йдеться про її визначення як санкції (п. 111.2 ст. 111 Податкового кодексу України), хоча традиційно пеня розглядається та реалізує функції як

забезпечувальний засіб. Виходячи із змісту Глави 9 Податкового кодексу України, пеня пов'язується із податковим боргом і законодавець не лише не визначає її як засіб забезпечення виконання податкового зобов'язання, а й не відносить до сукупності заходів погашення податкового боргу.

Використання іншого засобу – податкової застави надає їй і особливого податково-правового сенсу. Фактично законодавець встановлює єдину підставу виникнення права податкової застави – несплату суми грошового зобов'язання у встановлені строки. Визначаючи в ст. 93 Податкового кодексу України підставою припинення застави майна – сплату податкового боргу або визнання податкового боргу безнадійним, законодавець пов'язує з цим і момент припинення податкової застави, оскільки зникає предмет забезпечення.

Адміністративний арешт майна полягає в обмеженні права платника розпоряджатися його власністю і розглядається як винятковий засіб виконання платником своїх обов'язків. Встановлено, що значна кількість суперечностей при вирішенні податкових спорів на сучасному етапі пов'язується із розмитістю законодавчого розмежування «адміністративного арешту майна» та «адміністративного арешту коштів», підставою застосування яких є реалізація повноважень різних суб'єктів (суду або посадової особи контролюючого органу).

У підрозділі 3.3 «Відповідальність за невиконання податкового зобов'язання» зауважено, що розвиток податкового зобов'язання передбачає два шляхи: (1) виконання його в порядку і строки, встановлені законом; (2) невиконання його (або неналежне виконання) та застосування до порушника податкового законодавства того чи іншого виду відповідальності. Виходячи з одного з визначальних принципів юридичної відповідальності за невиконання зобов'язання – неможливості заміни виконання зобов'язання застосуванням заходів відповідальності – зроблено висновок, що зобов'язання не припиняється констатацією факту невиконання або неналежного виконання зобов'язання та застосуванням заходів відповідальності. Тому, при регулюванні відносин оподаткування принциповим є те, що застосування заходів юридичної відповідальності має безпосередній вплив на динаміку зобов'язальних правовідносин.

Зазначено, що єдиною підставою застосування відповідальності є податкове правопорушення, що відповідно до п. 109.1 ст. 109 Податкового кодексу України полягає у вчиненні протиправного діяння (дії чи бездіяльності), що призвели до невиконання або неналежного виконання установлених вимог. Підкреслено, що виключення вини із складу податкового правопорушення, обумовлює орієнтованість засобів відповідальності, перш за все, на юридичних осіб. При цьому обґрунтовано виділення філій та відокремлених підрозділів юридичних осіб як самостійних суб'єктів відповідальності. По-перше, це пов'язано із визначенням платника податку, де останні виділяються в якості окремих суб'єктів, поряд з фізичними та

юридичними особами. По-друге, законодавець передбачає ситуації, коли філія має власний розрахунковий рахунок та баланс та виступає окремим суб'єктом податкового зобов'язання.

При аналізі проблеми відповідальності встановлено, що зміст податкового зобов'язання складається переважно з обов'язків платників податків, які передбачають вчинення активних юридично значущих дій (ведення обліку об'єкта оподаткування, надсилання податкової декларації, внесення сум податку до банківської установи для перерахування тощо). З огляду на це констатовано, що відповідальність у податковому зобов'язальному праві настає переважно за правопорушення, що полягають у протиправній бездіяльності платника. При цьому, загальним принципом застосування юридичної відповідальності є неможливість притягнення особи двічі до одного виду відповідальності за одне правопорушення. Обмеживши відповідальність за порушення вимог податкового законодавства, у тому числі невиконання податкового зобов'язання, лише трьома видами, законодавець обмежує й можливість одночасного застосування багатьох видів відповідальності за одне правопорушення, пов'язане з невиконанням платником податкового зобов'язання.

ВИСНОВКИ

У дисертації здійснено теоретичне узагальнення та вирішення наукової проблеми, що полягає у з'ясуванні поняття та ознак податкового зобов'язального правовідношення, визначенні співвідношення категорій «зобов'язання» та «обов'язок» при регулюванні відносин оподаткування, розкритті динаміки податкового зобов'язання (його виникнення, зміни та припинення). Головні теоретичні, методологічні та практичні результати дослідження викладені у таких висновках:

1. Ознака реалізації публічного інтересу в податковому праві обумовлює імперативний характер податкових відносин, і як наслідок – неодмінну участь у них держави та/ або органу державної влади. Суть позицій учасників податкових відносин полягає не в субординації, підпорядкуванні платників податків податковим органам, а в підпорядкуванні обох сторін закону.

2. Відповідно до чинного законодавства процедура установа податків, тобто прийняття законів, які встановлюють певний обов'язковий платіж і в такий спосіб регулюють відносини у сфері оподаткування, не має відмінностей від процедури прийняття інших законів, що регулюють бюджетні, адміністративні, кримінальні та інші відносини. Саме з таких причин до податкових правовідносин не варто включати відносини, пов'язані з установа податків і зборів.

3. Прояв державою владних функцій не повинен бути єдиним критерієм віднесення тих чи інших правовідносин до податкових. Основним у цьому випадку є сутність відносин,

спрямованість їх на досягнення головної мети оподаткування – своєчасної та повної сплати податків до бюджетів

4. Податкові правовідносини становлять собою урегульовані нормами податкового права суспільні відносини, що мають публічний характер і виникають між суб'єктами (платниками податків та державою в особі уповноважених органів), наділеними правами й обов'язками у сфері справляння податків і зборів та здійснення податкового контролю.

5. Податкове зобов'язання є комплексною категорією, яку можна визначати у декількох аспектах. В загальному виді податкове зобов'язання становить собою правовідношення між державою в особі уповноважених органів та платником податків, що полягає у вчиненні платником низки обов'язків з податкового обліку, сплати податку та податкової звітності, установлених законом. Воно обумовлено однозначним імперативним велінням держави і передбачає певну взаємність прав і обов'язків держави і платника податків, коли виконання зобов'язання з боку платника покладає на державу обов'язок використати зібрані кошти за призначенням.

6. Виокремлено такі ознаки податкового зобов'язання: є грошовим; уповноваженою особою завжди виступає держава, якій завжди протистоять конкретні особи; змістом є вчинення зобов'язаними особами активних дій; має односторонній характер; є строковим; відноситься до категорії зобов'язань, що періодично виникають; має односторонньо-владний характер; є за своїм характером публічно-правовим і виникає з ініціативи тільки однієї сторони – держави; виникнення за умови активних дій платника податків.

7. Особливостями державного примусу у податковому праві є: здійснення системою органів, до кола яких відносяться податкові органами, митні органи, органи державного казначейства, виконавчі органи, суди; спрямованість на забезпечення відповідної поведінки та лише опосередковано – на свідомість; негативним наслідком його застосування для зобов'язаних осіб є саме майновий, тоді як особисті, організаційні негативні наслідки є похідними від майнових; метою є недопущення правопорушення та своєчасне і повне виконання податкового обов'язку, а не боротьба з правопорушеннями та іншими небажаними наслідками в сфері оподаткування; реалізація не тільки інтересів держави; реалізація за певною законодавчо встановленою процедурою.

8. Застосування обмежувальних заходів у податково-правовому регулюванні має ґрунтуватися на : а) реальності обмеження, яке спрямовується на зобов'язану особу; б) ефективності та доцільності застосування такого обмеження, що відбивається в надходженні належної суми коштів до відповідного бюджету; в) достатності правових гарантій щодо забезпечення реалізації інтересів як власника публічних фондів (держави та територіальних громад), так і зобов'язаної особи; г) наявності публічного права на отримання коштів від сплати

податків та зборів, яке обумовлює обмеження прав інших суб'єктів, трансформацію їх в відповідні обов'язкові приписи.

9. Зміст податкових правовідносин і відносин податкового зобов'язання є різним. Перші охоплюють права і обов'язки осіб, пов'язані зі справлянням податків (податкового обліку, сплати податку й податкової звітності), а також податкового контролю. Оскільки податковий контроль не пов'язаний безпосередньо з виконанням платником свого першочергового обов'язку, він знаходиться поза межами регулювання податково-зобов'язальних правовідносин. Тому змістом правовідносин податкового зобов'язання охоплено обов'язки платника з податкового обліку, сплати й звітності.

10. Податкові закони, так само як і конституційна норма, набувають чинності один раз, і саме цей момент є юридичним фактом-подією. Втім, при виникненні конкретних податково-правових відносин жодного юридичного факту стосовно цих нормативних актів не відбувається – вони вже існують і діють на момент виникнення того и іншого правовідношення. Тому визнавати їх юридичними фактами в механізмі податково-правового регулювання недоцільно.

11. Дія податкового закону в частині обов'язку сплачувати податок поширюється не на всіх суб'єктів, що знаходяться на території держави, а лише на тих, хто відповідно до закону має податкову правосуб'єктність та об'єкти оподаткування. Особа, яка наділена податковою правосуб'єктністю, в момент отримання об'єкта оподаткування у випадках, передбачених законом, одночасно стає платником податку і, відповідно, учасником правовідносин податкового зобов'язання.

12. Облік платників податків не охоплюється податковими зобов'язальними правовідносинами, оскільки такі відносини не мають своїм об'єктом суму податку, і вони об'єктивно передують у часі зобов'язальним правовідносинам, обов'язковим учасником яких є платник. Податкові зобов'язальні правовідносини не виникають, поки та чи інша особа не отримає статусу платника податку, тобто не отримає тих чи інших об'єктів оподаткування. До змісту податкового зобов'язання входять обов'язки щодо податкового обліку об'єктів оподаткування.

13. Зміна суб'єкта податкового зобов'язання, тобто заміна одного суб'єкта іншим, можлива лише стосовно платників податків і лише у випадках, прямо передбачених законом. Водночас схожим механізмом, існування якого не суперечить спрямованості податково-правового регулювання, є механізм податкового представництва. У випадку владного суб'єкта – держави – він реалізується шляхом делегування державою своїх повноважень податковим та іншим органам, компетенція яких чітко визначена в законі. Платники податків, у свою чергу, можуть делегувати виконання своїх обов'язків та здійснення прав податковим представникам на підставі договору.

14. Принциповою різницею між цивільно-правовою та податково-правовою сферами регулювання забезпечення зобов'язання є неможливість установлення засобів останнього в

договорі. Водночас, так само як і в цивільно-правовому регулюванні, ці засоби мають своїм спрямуванням: гарантування здійснення прав уповноваженої особи та захист її майнових та інших інтересів у випадку, зокрема, неможливості виконання зобов'язання у спосіб, визначений у законі.

15. Виконання податкового зобов'язання безпосередньо пов'язано з проявом волі платника – на скільки він сумлінно ставиться до виконання обов'язку. Прояв такої волі можливий на декількох етапах. По-перше, при самостійному обчисленні платником суми податку. По-друге, на етапі узгодження грошового зобов'язання після отримання податкового повідомлення-рішення в адміністративному порядку. По-третє, при узгодженні грошового зобов'язання в судовому порядку. По-четверте, в межах процедур примусового стягнення податкового боргу.

16. Податковий спір необхідно розглядати як сукупність окремих правовідносин, що не входить до податкового зобов'язання, але результати якого безпосередньо впливають на динаміку податкових зобов'язальних відносин. Податковий спір існує та розвивається паралельно з податковими зобов'язальними правовідносинами, а не після їх припинення.

17. В системі процесуальних норм, які регулюють процедури вирішення податкових спорів центральне місце займають норми адміністративного судочинства. Реалізуючи регулятивну функцію, вони забезпечують як закріплення прав та обов'язків учасників адміністративного процесу, так і врегульовують діяльність суду, встановлюють додаткові повноваження та гарантії, які надають йому можливість здійснювати судочинство справедливо, неупереджено та своєчасно. В ст. 7 Кодексу адміністративного судочинства України міститься не вичерпний перелік принципів судового вирішення податкових спорів. Спираючись на широке трактування «принцип права» або «принцип судочинства», під ними слід розуміти основоположні правила, засади регулювання тієї чи іншої сфери суспільних відносин та які застосовуються до невизначеного кола процесуальних відносин. В цьому сенсі, як раз і утворюється певна межа адміністративного та податкового законодавства з урахуванням змісту ст. 4 «Основні засади податкового законодавства України» Податкового кодексу України.

18. Засоби забезпечення виконання податкового зобов'язання застосовуються переважно в тих випадках, коли платник податків уже здійснив правопорушення – свідомо або через помилку, необачність тощо. В такому випадку застосування таких засобів реалізує щонайменше дві їхні функції. По-перше, в такий спосіб податковий орган нагадує платнику податків про необхідність виконання того чи іншого податкового обов'язку, оскільки застосування засобів забезпечення пов'язане з повідомленням платника в той чи інший спосіб про їх застосування. По-друге, шляхом застосування засобів забезпечення виконання податкового зобов'язання держава (знов-таки в особі податкових органів) стимулює платника до якнайшвидшого виконання того обов'язку, який

він не виконав у загальному порядку і строки, встановлені відповідно до вимог чинного податкового законодавства.

19. Сьогодні інститут відповідальності у податковому праві є одним із найнерозробленіших. Така ситуація має і певне законодавче підґрунтя, бо лише з прийняттям Податкового кодексу України в 2010 році, відбувся якісний перехід до поглиблення законодавчого регулювання цих відносин. Відповідальність за порушення податкового законодавства має захищати майнові інтереси держави та територіальних громад, а її ефективне застосування сприяти законному поповненню публічних грошових фондів. Зважаючи на це, податкові санкції мають пов'язуватись із надходженням грошових коштів до відповідних бюджетів через застосування фінансових санкцій – штрафів.

20. Загальним принципом застосування юридичної відповідальності є неможливість притягнення особи двічі до одного виду відповідальності за одне правопорушення. Обмеживши відповідальність за порушення вимог податкового законодавства, у томі числі невиконання податкового зобов'язання, лише трьома видами, законодавець обмежує й можливість одночасного застосування багатьох видів відповідальності за одне правопорушення, пов'язане з невиконанням платником податкового зобов'язання.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ АВТОРОМ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ:

Монографії:

1. Самсин И. Л. Конструкция обязательства в налогово-правовом регулировании / И. Л. Самсин // Очерки налогово-правовой науки современности: моногр. / под общ. ред. Е. Ю. Грачевой и Н. П. Кучерявенко. – Москва-Харьков: Право, – 2013. – С. 318-339.

2. Самсін І. Л. Податкове зобов'язання: правова природа, динаміка та наслідки невиконання / І. Л. Самсін. – Харків: Право, – 2013. – 328 с.

Статті у наукових фахових виданнях :

1. Самсін І. Л. Співвідношення понять податкового обов'язку та податкового зобов'язання в законодавстві України / І. Л. Самсін // Вісник Верховного Суду України. – 2011. – № 9 (133). – С. 34-38.

2. Самсін І. Л. Підстави припинення податкового зобов'язання / І. Л. Самсін // Публічне право. Науково-юридичний журнал. – 2011. – № 4. – С. 118-125.

3. Самсін І. Л. Підстави виникнення податкового зобов'язання / І. Л. Самсін // Вісник Національної академії правових наук України. – 2011. – № 3. – С. 179-186.

4. Самсін І. Л. Динаміка податкового зобов'язання / І. Л. Самсін // Вісник Вищого адміністративного суду України. – 2011. – № 3. – С. 63-68.

5. Самсін І. Л. До питання про розмежування податкового й цивільного-правового зобов'язання / І. Л. Самсін // Вісник господарського судочинства. – 2012. – № 1. – С. 80-84.
6. Самсін І. Л. Структура податкового зобов'язання / І. Л. Самсін // Публічне право. – 2012. – № 2 (6). – С. 105-110.
7. Самсін І. Л. Примус у податковому праві / І. Л. Самсін // Вісник Вишого адміністративного суду України. – 2012. – № 1. – С. 20-25.
8. Самсін І. Л. Зобов'язання: родове чи галузеве поняття (податково-правовий аспект) / І. Л. Самсін // Вісник Верховного Суду України. – 2012. – № 2. – С. 38-41.
9. Самсін І. Л. Норми права в механізмі вирішення податково-правового спору / І. Л. Самсін // Публічне право. – 2012. – № 4 (8). – С. 92-98.
10. Самсін І. Л. Природа податкового зобов'язання / І. Л. Самсін // Право і суспільство. – 2012. – № 4. – С. 51-55.
11. Самсін І. Л. Концептуальні підходи до визначення податкового зобов'язання / І. Л. Самсін // Право України. – 2013. – № 1-2. – С. 93-97.
12. Самсін І. Л. Податкові правовідносини як різновид фінансово-правових / І. Л. Самсін // Фінансове право. – 2013. – № 2. – С. 21-24.
13. Самсін І. Л. Підгалузєва природа податково-правових відносин та їх ознаки / І. Л. Самсін // Вісник Національної академії правових наук України. – 2013. – № 2. – С. 141-147.
14. Самсін І. Л. Податкове зобов'язання: вид і міра поведінки, правовідношення чи інститут права? / І. Л. Самсін // Форум права. – 2013. – № 2. – С. 492–496.
15. Самсін І. Л. Механізм вирішення податково-правового спору / І. Л. Самсін // Митна справа. – 2013. – № 3(87). – С. 10-15.
16. Самсін І. Л. Про наслідки невиконання податкового зобов'язання / І. Л. Самсін // Наукові праці Національного університету «Одеська юридична академія». Том XIII / редкол.: С.В. Ківалов (гол. ред.) [та ін.]; відп. за вип. В.М. Дрьомін. – Одеса: юрид. літ., 2013. – С. 57-61.
17. Самсін І. Л. Щодо відповідальності за невиконання податкового зобов'язання / І. Л. Самсін // Науковий вісник Дніпропетровського державного університету внутрішніх справ. – 2013. – № 4. – С. 275-283.

Наукові статті у періодичних виданнях інших держав:

18. Самсин И. Л. Публичная природа налоговых правоотношений и их особенности / И. Л. Самсин // Экономика и право Казахстана. – 2013. – № 14(447). – С. 53-56.
19. Самсин И. Л. Налоговое обязательство и налоговый долг: соотношение понятий / И. Л. Самсин // Экономика и право Казахстана. – 2013. – № 16. – С. 36-39.

20. Самсин И. Л. К вопросу о процедурах согласования налогового обязательства / И. Л. Самсин // Lex Russica. – 2014. – № 3. – С. 78-83.

21. Самсин И. Л. Правовое регулирование процедур разрешения налоговых споров / И. Л. Самсин // Актуальные проблемы российского права. – 2014. – № 3. – С. 50-55.

Науково-практичні коментарі податкового законодавства:

1. Самсін І. Л. Науково-практичний коментар Податкового кодексу України; за ред. М. П. Кучерявенка та І. Х. Темкіжева: В 3 ч. – Ч. 1. – Харків: Право, 2012. – Ст. 85, 87, 14, 41, 81. (у співавторстві).

2. Самсін І. Л. Науково-практичний коментар Податкового кодексу України; за ред. М. П. Кучерявенка та І. Х. Темкіжева: В 3 ч. – Ч. 2. – Харків: Право, 2012. – Ст. 149, 151, 212, 213 (у співавторстві).

3. Самсін І. Л. Науково-практичний коментар Податкового кодексу України; за ред. М.П. Кучерявенка та І.Х. Темкіжева: В 3 ч. – Ч. 3. – Харків: Право, 2012. – Ст. 260, 261, 265, 267 (у співавторстві).

Публікації у інших виданнях і тези доповідей на науково-практичних конференціях та засіданнях тематичних «круглих столів»:

1. Самсін І. Л. Зміна податкового зобов'язання: підстави та наслідки за Податковим кодексом України / І. Л. Самсін // Адвокат. – К.: Експрес-поліграф, 2011. – № – 8. – С. 27-31.

2. Самсін І. Л. Юридичні факти в механізмі вирішення податково-правового спору / І. Л. Самсін // Вісник Вищої кваліфікаційної комісії суддів України. – 2013. – № 2. – С. 4-7.

3. Самсін І. Л. Деталізація припису ст. 67 Конституції України в вихідних конструкціях податково-правового регулювання / І. Л. Самсін // Фінансове право у ХХІ сторіччі : здобутки та перспективи : зб. наук. пр. за матеріалами Міжнар. наук.-прак. конф., 4-7 жовт. 2011 р. – Ч. II / НДІ фінансового права. – К. : Алерта, 2011. – С. 257-262.

4. Самсін І. Л. Податкове зобов'язання як системоутворююча конструкція в регулюванні відносин оподаткування / І. Л. Самсін // Публічна влада в Україні та конституційно-правовий механізм її реалізації : матеріали наук.-практ. конф., м. Харків, 28 верес. 2011 р. / Ред. кол.: В. Я. Тацій, Ю. П. Битяк, А. П. Гетьман, С. Г. Серьогіна та ін. – Х.: 2011. – С. 66-69.

5. Самсин И. Л. Налоговая обязанность или налоговое обязательство / И. Л. Самсин // Научные труды по финансовому праву : современные проблемы финансового правотворчества и

источников (форм) финансового права. Материалы Второй междунар. науч.-теор. конф. «Худяковские чтения по финансовому праву» (Алматы, 20 октябр. 2011 г.). – Вып. 2. – Алматы : ТОО «Налоговый эксперт», 2012. – С. 195-200.

6. Самсин И. Л. К вопросу о динамике налогового обязательства / И. Л. Самсин // Сб. докладов междунар. научн.-практ. конф. «Юридическая наука как основа правового обеспечения инновационного развития России» (Кутафинские чтения) : доклады по кафедре финансового права. – М.: ООО «Изд-во «Элит»», 2012. – С. 126-130.

7. Самсін І. Л. Законодавче регулювання припинення податкового зобов'язання / І. Л. Самсін // Актуальні проблеми юридичної науки: Матеріали всеукр. наук.-практ. конф. (в авторській редакції), (Донецьк, 24 лют. 2012 р.) : матеріали у 2 ч. – Донецьк: ЧП «ІД «Кальмиус», 2012. – Ч. II. – С. 22-23.

8. Самсін І. Л. Про динаміку податкового зобов'язання / І. Л. Самсін // Принципы финансового права : материалы междунар. науч.-практ. конф., Харьков, 19-20 апр. 2012 г. / редкол.: В. Я. Таций, Ю. П. Битяк, Л. К. Воронова и др. – Х. : Право, 2012. – С. 221-224.

9. Самсін І. Л. До питання про правову природу податкового зобов'язання / І. Л. Самсін // Актуальні питання публічного та приватного права : тези доповідей III Міжнар. наук.-практ. конф., 3 жовт. 2012 р. / за ред. В. М. Огаренка та ін. – Запоріжжя : КПУ, 2012. – С. 229-231.

10. Самсін І. Л. Про державний примус у податково-правовому регулюванні / І. Л. Самсін // Удосконалення місцевого самоврядування в аспекті конституційної реформи: зб. наук. ст. та тез доповід. за матеріалами міжнар. наук.-практ. конф., м. Полтава, 27 черв. 2013 р. / редкол.: С. Г. Серьогіна, О. П. Бушан, О. Р. Дашковська. – П.: НДІ держ. буд-ва та місц. самоврядування, 2013. – С. 60-62.

11. Самсін І. Л. Деякі питання забезпечення виконання податкового зобов'язання за Податковим кодексом України / І. Л. Самсін // Правове життя сучасної України : між нар. наук. практ. конф. (16-17 трав. 2013 р.). – Т.2 / Націон. ун-т «Одеська юридична академія». – Одеса, 2013. – С. 8-10.

АНОТАЦІЯ

Самсін І. Л. Податкове зобов'язання в механізмі фінансово-правового регулювання (методологічний аспект). – На правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право. – Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого, Міністерство освіти і науки України. – Харків, 2014.

Дисертацію присвячено з'ясуванню правової природи податкового зобов'язання, що є однією з найпринциповіших вихідних конструкцій у податковому регулюванні. Наголошено, що поряд з визначенням податку та його рис податкове зобов'язання формує ті ґрунтовні підстави, які містять фундамент побудови не лише окремих податково-правових норм, а і системи податкового права взагалі. Свідченням цього є і наявність окремого податково-правового інституту, який регулює зміст, склад та динаміку податкового зобов'язання.

Зауважено, що оскільки податково-правове регулювання засноване на імперативних веліннях однієї сторони, а цивільно-правове – на диспозитивному встановленні змісту та умов зобов'язання сторонами, закон у податковому праві виконує функції, аналогічні функціям договору, встановлюючи низку обов'язків для зобов'язаної сторони – платника податків та прав держави в особі уповноважених органів вимагати та контролювати виконання зобов'язання.

Сформульовано визначення податково-зобов'язального правовідношення, що передбачає взаємність прав і обов'язків держави й платника податків і зміст якого становить обов'язок платника сплатити суму податку, а також супутні йому обов'язки (з податкового обліку й звітності) та право держави вимагати здійснення цього обов'язку; обов'язок держави ефективно й за призначенням використати кошти, зібрані за допомогою податків та право платників на ефективне і цільове їх використання.

Виокремлено та розкрито такі ознаки податкових зобов'язальних правовідносин: (1) це завжди відносини між державою і платником податків; (2) виникає за владною вказівкою держави і забезпечується механізмом державного примусу; (3) держава як суб'єкт приймає обмежену участь у таких правовідносинах; (4) полягає у здійсненні платниками низки обов'язків; (5) має особливе (дуальне) співвідношення із податковими правовідносинами; (6) має певну структуру.

Ключові слова: фінансово-правове регулювання, податок, податкові правовідносини, податкове зобов'язання, податкове правопорушення, податково-правовий конфлікт.

АННОТАЦІЯ

Самсин И. Л. Налоговое обязательство в механизме финансово – правового регулирования (методологический аспект). – На правах рукописи.

Диссертация на соискание ученой степени доктора юридических наук по специальности 12.00.07 – административное право и процесс; финансовое право; информационное право. – Национальный юридический университет имени Ярослава Мудрого, Министерство образования и науки Украины. – Харьков, 2014.

Диссертация посвящена исследованию правовой природы налогового обязательства, которое является одним из принципиальных исходных конструкций в налоговом регулировании. Отмечается, что наряду с определением налога и его характеристик налоговое обязательство формирует те веские основания, которые содержат фундамент построения не только отдельных налогово-правовых норм, а и системы налогового права в целом. Свидетельством этого является и наличие отдельного налогово-правового института, который регулирует содержание, состав и динамику налогового обязательства.

Отмечается, что признак реализации публичного интереса в налоговом праве обуславливает императивный характер налоговых отношений, и как следствие – непременное участие в них государства и / или органа государственной власти. При этом суть позиций участников налоговых отношений состоит не в субординации, подчинении налогоплательщиков налоговым органам, а в подчинении обеих сторон закону.

В исследовании обосновано, что главным отличием налогового и гражданско-правового обязательства является различный характер общественных отношений, в которых они возникают. В то время как гражданско-правовые отношения основаны на равенстве, автономии воли сторон, публичные отношения, в том числе и налоговые, основаны на властном подчинении одной стороны другой. Вместе с тем, такая разница в характеристике обязательственных отношений не свидетельствует о принципиальном отличии налогового и гражданско-правового обязательства, ведь она обусловлена особенностями метода регулирования, а не обязательственного механизма. В тоже время, возможность существования одной модели в столь разных отношениях свидетельствует о том, что она укладывается фактически в любой правовой режим, а потому является универсальной.

Отмечается, что поскольку налогово-правовое регулирование основано на императивных велениях одной стороны, а гражданско-правовое – на диспозитивном установлении содержания и условий обязательства сторонами, закон в налоговом праве выполняет функции, аналогичные функциям договора, устанавливая ряд обязанностей для обязанной стороны – налогоплательщика и прав государства в лице уполномоченных органов требовать и контролировать исполнение обязательства.

Сформулировано определение налогово-обязательственного правоотношения, что предполагает взаимность прав и обязанностей государства и налогоплательщика и предусматривает: обязанность плательщика уплатить сумму налога, а также исполнить

сопутствующие ему обязанности (по налоговому учету и отчетности) и право государства требовать осуществления этой обязанности; обязанность государства эффективно и по назначению использовать средства, собранные с помощью налогов, и право плательщиков на эффективное и целевое их использование.

Ключевые слова: финансово-правовое регулирование, налог, налоговые правоотношения, налоговое обязательство, налоговое правонарушение, налогово-правовой конфликт.

SUMMARY

Samsin I.L. Tax liability in the mechanism of financial regulation (methodological aspect). - On the manuscript.

The thesis for a Doctor of Law Degree in the speciality 12.00.07 - administrative law and procedure; finance; information law. - National Law University named after Yaroslav the Wise, the Ministry of Education and Science of Ukraine. - Kharkov, 2014.

Thesis is devoted to the legal nature of the tax liability, which is one of the following, most initial designs in tax regulation. It is noted that along with the definition of the tax and its tax liability forms are reasonable grounds, which include not only the foundation of some of the tax- law, and tax law and the system in general. This is confirmed by a separate tax and legal institution that regulates the content, structure and dynamics of the tax liability.

Is observed that as the tax and legal regulation based on the imperative dictates the one hand, and civil-law - to determine the content and discretionary conditions of commitment by the parties may conclude that the law in tax law performs functions similar to a treaty establishing a number of required ' bonds for the obligated party - the taxpayer and the rights of the state and its authorized agencies to demand and monitor the implementation of commitments.

The definition of tax - binding relationship that involves reciprocity of rights and duties of the state and the taxpayer and provides: the obligation to pay the amount of the tax payer, and execute the accompanying responsibilities (with tax accounting and reporting) and the law of the State require the exercise of this duty; duty of the state to effectively and as intended to use the money raised through taxes and taxpayers' rights to an effective and targeted use

Keywords: finance law regulation, tax, tax law relationships, law commitment, tax offense, taxes law conflict.

Відповідальний за випуск:

кандидат юридичних наук, доцент Кобильнік Д. А.

Підписано до друку 15.05.2014 Формат 60x90/16.

Папір офсетний. Віддруковано на ризографі.

Умовн. друк. арк. 0,7. Облік.-вид. арк. 0,9.

Тираж 100 прим. Зам № 915

Друкарня

Національного юридичного університету

імені Ярослава Мудрого

61024, м. Харків, вул. Пушкінська, 77