

АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ ЮРИДИЧНОЇ НАУКИ

УДК 342.9

DOI <https://doi.org/10.32782/TNU-2707-0581/2023.1/14>

Коломоєць Т.О.,

Запорізький національний університет

Титаренко М.В.,

Запорізький національний університет

Колпаков В.К.,

Запорізький національний університет

СУЧАСНИЙ ПОГЛЯД НА ПОДАТКОВИЙ ОBOB'ЯЗОК

В статті аналізується податковий обов'язок через призму того, що відносини між платниками податків і суб'єктами податкового контролю характеризуються як двостороннє податкове зобов'язання. Новий погляд на питання податкового обов'язку відображає складний характер фінансових, податкових відносин у сучасному світі. Визначено, що податкова система вимагає постійного адаптування до нових економічних реалій, та його вплив на розвиток суспільства важко переоцінити. Підкреслюється, що сьогодні податковий обов'язок стає все більше інструментом регулювання економічних процесів, спрямованим на досягнення суспільних цілей, таких як збалансований економічний розвиток, соціальна справедливість. З іншого боку, зростають вимоги до прозорості та відкритості податкової системи, щоб уникнути податкових ухилень і зловживань. Технологічний розвиток і глобалізація роблять проблему ухилення від сплати податків більш актуальною, але водночас ці технології надають нові можливості для виконання податкового обов'язку. Таким чином, сучасний погляд на питання податкового обов'язку підкреслює необхідність балансу між формуванням фінансових ресурсів для держави та захистом прав і інтересів громадян і бізнесу. Акцентується увага на важливості розробки та впровадження сучасної податкової реформи, яка враховує складність сучасного світу та сприяє сталому розвитку суспільства. Визначено напрямок трансформації розуміння категорії «правовий обов'язок» від категорії «правовий обов'язок платника податків» до комплексної категорії «правовий обов'язок», яка поєднує дві синергічні складові: правовий обов'язок платника податків та правовий обов'язок органі податкового контролю. Зазначено, що розуміння податкового зобов'язання, має вирішальне значення для правильного розуміння проблем, пов'язаних із динамікою трансформації податкового зобов'язання в умовах сьогодення. Зроблено висновок, що нові підходи до розуміння податкового обов'язку в сучасній дійсності переводяться це питання на рівень відносин двостороннього податкового зобов'язання між платниками податків і суб'єктами податкового контролю, які уповноваженні державою із застосуванням транспарентності.

Ключові слова: адміністративні послуги, відносини між платниками податків та суб'єктами податкового контролю, податкове зобов'язання, концепція людиноцентризму, законодавство, платники податків, податкове регулювання, податок, двостороннє податкове зобов'язання, сплата податків, податкова реформа, податкове адміністрування, транспарентність.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Правовий обов'язок завжди залишався актуальною темою для досліджень науковців. Хоча, протягом тривалого часу, вчені вивчали його різні аспекти та вплив на суспільство й правову систему. Однак, останніми

роками це поняття отримало новий вимір через інтеграцію України до європейського простору.

Дійсно, в контексті цієї дослідницької парадигми, інтеграція в європейське співтовариство вимагає від України гармонізації своїх правових норм і стандартів з європейськими, ставить перед нашою країною завдання вдосконалення своєї

правової системи, зокрема, все це стосується і податкової системи.

Також потрібно враховувати, що однією з ключових тенденцій в останні роки є поширення доктрини людиноцентризму, яка покликана наголошувати переважаючу важливість прав та інтересів людини у суспільних відносинах. Ця доктрина перетинається з питаннями податкового обов'язку, оскільки сплата/стягнення податків безпосередньо впливають на громадян та їх соціальний статус і майновий стан.

Отже, у сучасному науковому дискурсі інноваційний погляд на правовий обов'язок в Україні набуває нового звучання під впливом європейської інтеграції та доктрини людиноцентризму. Відповідно до цього нового підходу, правовий обов'язок має бути спрямованим на захист прав і інтересів громадян та сприяти створенню справедливої суспільства.

Доктринальне дослідження та аналіз податкового обов'язку є важливими інструментами для подальшого удосконалення нормативно-правового регулювання в сфері податків, особливо в контексті потреб податкової реформи. Тому, розуміння сутності податкового обов'язку є ключовим завданням, яке вимагає серйозної уваги та глибокого дослідження з боку вчених і законодавців. Це необхідно для забезпечення правової стабільності та ефективності податкового адміністрування.

Саме в цьому контексті виникає потреба в збалансуванні процесів інституціонального оновлення, які сприяють розвитку взаємодії між платниками податків і суб'єктами публічного адміністрування. Це допомагає відповідати викликам суспільства та сприяє економічному розвитку країни.

У сучасних умовах, дослідження особливостей податкового обов'язку стає надзвичайно актуальним завданням, яке сприятиме ефективному функціонуванню фінансової і податкової системи та підвищить їх відповідність потребам суспільства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми і на які спирається автор. Податковому обов'язку, його сутності та складовим елементами приділяли увагу у своїх працях такі провідні вітчизняні фахівці в галузі фінансового та податкового права, як О. Білоскурська, М. Бліхар, О. Васильків, І. Криницький, І. Кучерова, М. Кучерявенко, І. Самсін, О. Солдатенко, Н. Сігарьова, А. Храбров та інші. Вітчизняні вчені внесли вагомий вклад у розвиток податкового законодавства. Їхні наукові дослідження та публікації стали надійним джерелом знань і новим рівнем для подальших

наукових досліджень у сфері податкового права. Дослідники розширили наше розуміння податкової політики, зробивши вагомий внесок у її розвиток та вдосконалення правових норм. Однак, питання податкового обов'язку залишається недостатньо вивченим у сучасних умовах, при цьому слід підкреслити наявність певної неузгодженості щодо характеристики тих елементів, які формують його змістовне наповнення.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). є узагальнення наукової думки про податковий обов'язок в сучасних умовах та дослідження окремих складових змісту податкового обов'язку в контексті перспективної імплементації положень транспарентності.

Виклад основного матеріалу дослідження. Правовий обов'язок є важливою темою, яка досліджувалась науковцями протягом тривалого часу, але останнім часом під впливом інтеграції України до європейського простору та все більшого розповсюдження доктрини людиноцентризму на різні сфери суспільного життя, в тому числі і податкові відносини, дане питання наповнюється новим звучанням. Окрім дефініції, що закріплена в Податковому кодексі України на даний час, звернемо увагу й на різностороннє розуміння цього поняття та його зміст на науковому терені.

Поняття правового обов'язку представляє собою важливий аспект сучасного правового порядку, який має різноманітні форми прояву. Правовий обов'язок визначається імперативними положеннями законодавства, і ці положення вимагають від суб'єкта виконання певних дій або утримання від певних дій і у випадку його невиконання невиконаним він зберігається, існує і не залежить від волі зобов'язаних суб'єктів. Важливо підкреслити, що цей обов'язок існує незалежно від волі того, на кого він покладений. Іншими словами, особисті побажання чи наміри суб'єкта не можуть звільнити його від цього обов'язку. Це сприяє забезпеченню стабільності і надійності правового порядку. Особливо це важливо для забезпечення стабільності фінансової системи України та її складових.

Якщо суб'єкт не дотримується цього обов'язку, це може призвести до притягнення його до юридичної відповідальності. Таким чином, правовий обов'язок є важливим механізмом регулювання поведінки та забезпечення суспільного порядку. Податковий обов'язок є різновидом правового обов'язку.

І. Л. Самсін зауважує, що « визнання правової природи податкового зобов'язання, як убачається,

має вирішальне значення для правильного розуміння проблем, пов'язаних із динамікою податкового зобов'язання [1, с. 28–29].

Відповідно до ст. 36 Податкового кодексу України (далі – ПКУ) податковим обов'язком визнається обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені ПКУ, законами з питань митної справи [2]. Тобто, у межах цієї статті, зміст податкового обов'язку – це обов'язок платника податку здійснити певні дії, визначені законодавством, враховуючи, що саме за рахунок коштів цих суб'єктів створюються фонди бюджетів і цей обов'язок передбачено вимогами ст. 67 Конституції України [3] та імперативами ПКУ та Митного кодексу України.

На підставі аналізу законодавства можливо визначити складові податкового обов'язку платників податків:

- 1) реєстрація платників податків;
- 2) сплатити визначену законом суму податку чи збору. У цьому контексті буде доречно зробити зауваження, що «конкретні обов'язки платника виникають при наявності об'єкта оподаткування у платника та наявності фактів, що породжують обов'язок щодо сплати податку. Пояснюється це природою обов'язку щодо сплати податків і зборів, що визначається владними, імперативними приписами з боку держави відносно реалізації суб'єктом обов'язку щодо сплати податків і зборів. Саме тому платник податків реалізує, насамперед обов'язок, який визначає й певні права. Податкові правовідносини й реалізація безпосереднього обов'язку платника щодо сплати податку припускають певне протистояння податкового органу й платника податків. Виходячи із цього, необхідно чітко врегулювати межі можливих дій, права та обов'язки кожного з них» [4, с. 86];

- 3) сплатити суму податку чи збору в повному обсязі. У цьому контексті, саме рівень стабільності бюджетної та фінансової системи України забезпечують саме платники податків, і більшість із яких все більше усвідомлює важливість декларування доходів як виконання свого обов'язку щодо сплати податків перед державою та суспільством. Тож наповнення Державного бюджету України та місцевих бюджетів сприяє реалізації завдань та функцій держави, а це безпосередньо залежить від ефективного виконання усіма суб'єктами податкового права податкового обов'язку;

- 4) сплата податку чи збору у встановленому законом порядку (засобом);

- 5) сплата податку чи збору у встановленому законом строк. Так, М.М. Бліхар, О.-А.В. Василь-

ків звертають увагу, що «за загальним правилом, сплата податку вважається виконаною, тоді, коли кошти є зарахованими на казначейський рахунок [5, с. 210];

- 6) подання звітності в порядку та формі визначеному законодавством. Дійсно, подання звітності про обчислення і сплату податку є обов'язком платника податку і разом з нею подається фінансова звітність. Складання податкової декларації відбувається за визначеною формою, яка є різною для кожного виду податку. Наприклад, для податку на додану вартість форму та порядок заповнення і подання податкової звітності регулює наказ Міністерства фінансів України [6].

- 7) допускати посадових осіб контролюючого органу під час проведення ними перевірок до обстеження приміщень, територій (крім житла громадян), що використовуються для одержання доходів чи пов'язані з утриманням об'єктів оподаткування, а також для проведення перевірок з питань обчислення і сплати податків та зборів у випадках, встановлених Податковим кодексом [7, с. 75].

Перелік складових податкового обов'язку потребує доповнення. Пропонуємо зазначений вище список доповнити ще декількома складовими – обов'язками платника податків щодо подання контролюючим органам відповідних документів, інформації, відомостей враховуючи вимоги ПКУ (наприклад, підпункти 16.1.7, 16.1.11 пункту 16.1 ст. 16 ПКУ [2]); не перешкоджати законній діяльності посадової особи контролюючого органу під час виконання нею службових обов'язків (наприклад, підпункт 16.1.9 пункту 16.1 ст. 16 ПКУ [2]); виконувати законні вимоги такої посадової особи (наприклад, підпункти 16.1.9, 16.1.8, 16.1.13 пункту 16.1 ст. 16 ПКУ [2]); забезпечувати збереження документів, пов'язаних з виконанням податкового обов'язку, протягом строків, установлених ПКУ (відповідно підпункту 16.1.12 пункту 16.1 ст. 16 ПКУ [2]); використовувати е-кабінет для листування з контролюючими органами в електронній формі у разі подання звітності в електронній формі, а також після проходження е-ідентифікації он-лайн в е-кабінеті, крім платників податків, які відмовилися від використання електронного кабінету в порядку, встановленому ПКУ, та платників податків, які не визначили спосіб взаємодії із контролюючим органом (згідно підпункту 16.1.14 пункту 16.1 ст. 16 ПКУ [2]); визначати, змінювати уповноважених осіб платника податків, які мають право користуватися електронним кабінетом, зокрема щодо підписання, подання, отримання ними доку-

ментів та інформації через електронний кабінет, та визначати їхні повноваження (підпункт 16.1.16 пункту 16.1 ст. 16 ПКУ [2]).

Визначення змістовного наповнення податкового обов'язку має значення для визначення меж поняття «податковий обов'язок».

А.О. Храбров висловлює думку, що «податковий обов'язок, будучи категорією, яка виражає зміст податкового регулювання, містить два видових прояви: а) податковий обов'язок органу, який являє собою владного суб'єкта, що полягає у здійсненні покладених на нього державою функцій у сфері оподаткування; б) податковий обов'язок платників податків і зборів, що традиційно розглядається як обов'язок по податкового обліку, сплати та звітності» [8, с. 302].

Враховуючи, що суб'єктами податкових відносин є, з одного боку, держава в особі уповноважених податкових органів або їх посадових осіб, а з іншого боку – платники податків, то звісно така позиція науковця є слушною і знаходить все більше прихильників, як на рівні наукової спільноти, так і на рівні законодавства.

Дійсно, дана концепція в частині, що категорія «податковий обов'язок» включає два великі блоки: 1) податковий обов'язок контролюючого органу; 2) податковий обов'язок платників податку, в сучасному звучанні передбачає досягнення певного балансу між публічними та приватними інтересами. Особливо це цікаво у контексті проведення успішної податкової реформи.

Тому, першим кроком на цьому шляху є формування сприятливих умов для платників податків. Підтвердженням реалізації такого прагнення може слугувати створення центрів обслуговування платників податків – ЦОП. Так, станом на жовтень 2023 р. «в умовах введення в Україні воєнного стану ЦОПи ДПС здійснюють сервісне обслуговування платників податків (платників єдиного внеску), зокрема надають адміністративні та інші послуги для платників незалежно від місця їх обліку. Платники податків можуть отримати широкий спектр послуг: інформаційних, консультативних та адміністративних. ЦОПами забезпечується надання 79 адміністративних послуг, 53 з яких надається безкоштовно» [9].

Головною метою цієї реформи є забезпечення того, щоб платники податків завжди виконували свої податкові зобов'язання без будь-яких виключень і завжди сплачували їх вчасно та в повному обсязі. В реалізації цієї мети допомагає застосування принципу транспарентності – це складна, комплексна теоретико-правова категорія, в якій змістовно

перетинаються такі синергічні поняття, як «доступ до публічної інформації», «публічність», «підзвітність», «прозорість», «відкритість», «гласність», «участь в публічному адмініструванні» та інше.

Однак для досягнення мети – успішна та дієва податкова реформа, необхідно більше, ніж лише зміни в законодавстві. Справжня сутність цієї реформи полягає в усвідомленні єдності інтересів між платниками податків і державою. Важливо розуміти, що і ті, і інші мають спільну мету – забезпечення стабільного фінансового стану країни і забезпечення соціального розвитку. Тому реформа повинна спонукати обидві сторони до спільних зусиль у досягненні цієї мети.

В цьому контексті слушним є зауваження О. Солдатенко, Н. Сігарьової, що «головною метою органів державної податкової служби є впровадження ідеології добровільності декларування доходів, взаєморозуміння та формування високої податкової культури» [10, с. 31].

Платники податків виконують свій обов'язок, додержуючись всіх вимог податкового законодавства. У свою чергу, контролюючі органи, які відповідають за виконання податкових правовідносин, теж повинні виконувати всі вимоги податкового законодавства. Вони повинні забезпечити організаційно-правовий супровід платників податків, не тільки за допомогою примусу, але і шляхом надання публічних послуг. Наприклад, надавати адміністративні послуги під час адресних виїздів до маломобільних груп населення.

Фахівці мобільних ЦОПів надаються роз'яснення щодо застосування норм законодавства у сфері застосування реєстраторів розрахункових операцій (РРО)/програмних РРО з урахуванням норм Закону № 3219; надають практичну допомогу суб'єктам господарювання в реєстрації програмних РРО; надають роз'яснення щодо порядку визначення мінімального податкового зобов'язання для фізичних осіб – платників податків – власників земельних ділянок; платники отримують інформацію з інших питань законодавства, у тому числі про переваги користування безкоштовними електронними сервісами ДПС України [9] та інші.

Висновки. Державно-правова податкова реформа, що адаптує Україну до входження у європейський правовий простір ставить перед національною науково-практичною спільнотою ряд важливих питань – одне із яких є нові концептуальні підходи до розуміння правового обов'язку. Вирішення цих питань можливо лише на підставі нової правової парадигми податкового адміністрування, одним із завдань, якого

є ефективно виконання податкового обов'язку. Тому, сьогодні, вирішення проблемних питань щодо виконання податкового обов'язку потребують застосування інноваційних підходів. У цьому світлі, податки та їх сплата не просто сприймаються як фінансовий обов'язок перед державою, але і як інструмент, що впливає на суспільство та економіку в цілому. Нові доктринальні підходи до розуміння податкового обов'язку в сучасній дійсності переводяться це питання на рівень відносин – двостороннього податкового зобов'язання між платниками податків і суб'єктами податкового контролю, ґрунтуючись на принципі транспарентності – це складна

теоретико-правова категорія, яка змістовно поєднує в собі такі поняття, як «доступ до публічної інформації», «публічність», «підзвітність», «прозорість», «відкритість», «гласність», «участь в публічному адмініструванні» та інше. Тому, податкова реформа в такому форматі передбачає взаємодію, яка визнається в даному правовому контексті, як партнерство між платниками податків і державою, спільна відповідальність за стабільність фінансів країни і ефективного використання податкових коштів на користь всього суспільства із застосуванням засад транспарентності. Саме таке спільне усвідомлення і спільна дія будуть сприяти успішній та ефективній податковій реформі.

Список літератури:

1. Самсін І. Л. Зміна податкового зобов'язання: підстави та наслідки за Податковим кодексом України. *Адвокат*. 2011. № 8(131). С. 27–31. URL: http://old.univer.km.ua/statti/12_Samsin_i.L._Zmina_podatkovogo_zobov'yazannya.pdf
2. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
3. Конституція України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text>
4. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України : в 3 т. Кол. авторів. Т. 1. К. : Міністерство фінансів України, Національний університет ДПС України, 2010. 2389 с. URL: https://www.taxadvisers.org.ua/koment_januar.html
5. Бліхар М. М. Васильків О.-А. В. Правова природа податків та зборів. *Електронне наукове видання «Аналітично-порівняльне правознавство»*. 2022. С. 206–211. URL: <http://app-journal.in.ua/wp-content/uploads/2022/12/40.pdf>
6. Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість: наказ Міністерства фінансів України 28.01.2016 № 21. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0159-16#Text>
7. Томнюк Т. Л. Податкова система : навчальний посібник. Чернівці : ЧТЕІ ДТЕУ, 2022. 324 с. URL: http://chtei-knteu.cv.ua/ua/content/download/nayka/monography/tomnjuk_2022.pdf
8. Актуальні питання науки фінансового права : монографія / за ред. М. П. Кучерявенка. Х. : Право, 2010. 464 с.
9. Надання послуг платникам ЦОПами податкової служби Дніпропетровської області. 2023. URL: <https://tax.gov.ua/media-tsentr/regionalni-novini/718778.html>
10. Солдатенко О., Сігарьова Н. Конституційний обов'язок громадян щодо сплати податків в Україні. *Юридична Україна*. 2013. № 5. С. 31–36. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/urykr_2013_5_7

Kolomoiets T.O., Tytarenko M.V., Kolpakov V.K. A MODERN VIEW OF TAX LIABILITY

The article analyzes tax liability through the prism of the fact that the relationship between taxpayers and subjects of tax control is characterized as a bilateral tax liability. The modern view of the issue of tax liability reflects the complex nature of financial and tax relations in the modern world. It was determined that the tax system requires constant adaptation to new economic realities, and its impact on the development of society is difficult to overestimate. It is emphasized that today the tax obligation is increasingly becoming a tool for regulating economic processes aimed at achieving social goals, such as balanced economic development and social justice. On the other hand, there are growing demands for transparency and openness of the tax system in order to avoid tax evasion and abuse. Technological development and globalization make the problem of tax evasion more urgent, but at the same time these technologies provide new opportunities for fulfilling the tax obligation. Thus, the modern view on the issue of tax liability emphasizes the need for a balance between the formation of funds for the state and the protection of the rights and interests of citizens and businesses. Emphasis is placed on the importance of developing and implementing a modern tax reform that takes into account the complexity of the modern world and contributes to the sustainable development of society. The direction of the transformation of the understanding of the category «legal obligation» from the category «legal obligation of the taxpayer» to the complex category «legal obligation»,

which combines two synergistic components: the legal obligation of the taxpayer and the legal obligation of the tax authority, is determined. control It is noted that the understanding of the tax liability is crucial for the correct understanding of the problems associated with the dynamics of the transformation of the tax liability in today's conditions. It was concluded that new approaches to the understanding of tax liability in modern reality translate this issue to the level of bilateral tax liability relations between taxpayers and subjects of tax control, which are authorized by the state with the application of transparency.

Key words: *administrative services, relations between taxpayers and subjects of tax control, tax liability, the concept of people-centeredness, legislation, taxpayers, tax regulation, tax, bilateral tax liability, tax payment, tax reform, tax administration, transparency.*