

ПРАВОВАЯ ПРИРОДА НАЛОГОВОЙ ОБЯЗАННОСТИ: СРАВНИТЕЛЬНАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА УКРАИНЫ И ЛИТОВСКОЙ РЕСПУБЛИКИ

Алла Романовна Олейник

кандидат юридических наук, доцент Кафедры
государственно-правовых и уголовно-правовых дисциплин
Донецкого университета экономики и права (г. Донецк, Украина)
Тел. +38-050-883-18-92
E-mail: oleynik-alla@mail.ru

The article is dedicated to analyses of correspondence of obligation and duty in tax law. The author makes conclusion that The Code on Taxation of Ukraine is based on the concept of tax duty. It is justified that the concept of tax obligation will encourage introduction of the principle of mutual responsibility between the Government represented by its controlling bodies and taxpayers.

Приоритетными целями литовско-украинских отношений являются европейская интеграция Украины, вопросы энергетической безопасности, сотрудничество в сферах экономики, транспорта и культуры.

С момента провозглашения независимости Литовской Республикой и Украиной, становления их государственного суверенитета, Литовская Республика всегда оказывала и продолжает оказывать твердую поддержку стремлению Украины заключить с Европейским Союзом соглашение об ассоциации.

Несмотря на политические трудности реализации планов Украины относительно европейской интеграции, имеющие место на внутригосударственном уровне на сегодняшний день, необходимо в дальнейшем развивать сотрудничество между указанными государствами.

Приближение национального законодательства Украины к законодательству Европейского Союза является одним из базовых моментов евроинтеграционной политики. Основным путем приближения правовых норм Украины к нормам Европейского Союза является адаптация – процесс разработки и принятия нормативно-правовых актов, а также создание условий для их надлежащего внедрения и применения с целью постепенного достижения полного соответствия права Украины европейскому праву.

Сегодня в Украине действует Закон Украины «Об Общегосударственной программе адаптации законодательства Украины к законодательству Европейского Союза» от 18.03.2004 г. №1629-IV. Указанный нормативно-правовой акт определяет механизм достижения Украиной соответствия третьему Копенгагенскому и Мадридскому критериям получения членства в Европейском Союзе. Данный механизм включает адаптацию законодательства, создание соответ-

ствующих институций и иные дополнительные мероприятия, необходимые для эффективного правотворчества и правоприменения¹.

Также, на уровне национального законодательства, Указом Президента Украины от 12.03.2013 г. №128/2013, утвержден Национальный план действий на 2014 год относительно внедрения Программы экономических реформ на 2010–2014 годы «Состоятельное общество, конкурентоспособная экономика, эффективное государство». Целью указанной Программы является адаптация законодательства Украины к законодательству Европейского Союза и Всемирной торговой организации, усиление финансовой и бюджетной дисциплины².

Таким образом, государственная политика Украины относительно адаптации законодательства формируется как составляющая часть правовой реформы в Украине и направлена на обеспечение единых подходов к нормопроектированию с обязательным учетом требований законодательства Европейского Союза во время нормопроектирования, подготовки квалифицированных специалистов, создания надлежащих условий для институционального, научно-образовательного, нормопроектного, технического, финансового обеспечения процесса адаптации законодательства Украины.

Учитывая, что национальное законодательство (в том числе налоговое) государств-членов Европейского Союза уже адаптировано к нормам законодательства Европейского Союза, следует вывод о том, что одним из главных элементов успешной европейской интеграции Украины является также заимствование позитивного опыта правового регулирования общественных отношений (в том числе налоговых) государств-членов Европейского Союза.

Литовская Республика вошла в Европейский Союз 1 мая 2004 года и практически на протяжении 10 лет является его членом. Учитывая общее историческое и политическое прошлое Украины и Литовской Республики, опыт правового регулирования налоговых отношений (в том числе налоговой обязанности) Литовской Республики является интересным и актуальным для Украины.

Налоговая обязанность является одной из центральных категорий налогового права многих государств. Несмотря на сказанное, в Украине отсутствуют специальные комплексные исследования правовой природы налоговой обязанности, проведенные на основании сравнительной характеристики законодательства Украины и Литовской Республики. Отдельные вопросы правового регулирования налоговой обязанности были рассмотрены в трудах ученых Украины, среди которых: З. Н. Будько, Д. В. Винницкий, А. Н. Дуванский, М. К. Золотарева, М. В. Карасева, В. В. Кириченко, Ю. А. Крохина, И. И. Кучеров, Н. П. Кучерявенко, В. В. Лукьянов, А. Р. Олейник, С. Г. Пепеляев, И. Л. Самсин, К. Ю. Тотьев, А. А. Храбров, и др.

Изложенное дает основание полагать, что труды перечисленных авторов не содержат исследования правовой природы налоговой обязанности, проведенные на основании сравнительной характеристики законодательства Украины и Литовской Республики с применением компаративного и сравнительно-правового методов. Таким образом, тематика проводимого исследования является своевременной и актуальной в теоретическом и прикладном аспектах, как в Украине, так и, на наш взгляд, в Литовской Республике.

Целью статьи является сопоставление законодательных актов, отражающих правовую природу налоговой обязанности в Украине и Литовской Республике, а также разработка предложений для оптимизации норм действующего законодательства.

¹ Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу: Закон України від 18.03.2004 р. №1629-IV. *Відомості Верховної Ради України*, 2004, № 29, с. 367.

² Про Національний план дій на 2014 рік щодо впровадження Програми економічних реформ на 2010–2014 роки «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава»: Указ Президента України від 12.03.2013 р. № №128/2013. *Офіційний вісник України*, 2013, № 21, с. 700.

При исследовании вопроса о правовой природе категорий «налоговая обязанность» и «налоговое обязательство», необходимо определиться с тем, что будет анализироваться в первую очередь. Если речь идет о позитивном анализе, т. е. о том, который сосредоточен на рассмотрении и пояснении актуальных правовых явлений, исследование должно начинаться с рассмотрения положений норм действующего законодательства.

Правовое регулирование налоговой обязанности на современном этапе, осуществляется нормами национального законодательства каждого государства в отдельности. Трудно не согласиться со многими украинскими и зарубежными учеными-правоведами, что правовая категория «налоговая обязанность» имеет системообразующее значение в налоговом праве, поскольку от состояния исполнения налоговой обязанности непосредственно зависит эффективность реализации функций государства и местного самоуправления.

В узком значении налоговая обязанность отражена в основных законах практически каждого государства как обязанность неопределенного круга лиц, уплачивать налоги и иные обязательные платежи.

Практически в каждом государстве Конституция является Основным Законом и представляет собой нормативно-правовой акт, определяющий основы законодательства в той или иной сфере и лишь в общих чертах устанавливает права и обязанности. В данном аспекте не являются исключениями Украина и Литовская Республика.

Ч. 1 ст. 67 Конституции Украины от 28.06.1996 года (с изменениями и дополнениями) устанавливает обязанность каждого платить налоги и сборы в порядке и размерах, установленных законом³.

Конституция Литовской Республики от 25.10.1992 года (с изменениями и дополнениями) не регламентирует всеобщую обязанность платить налоги и иные обязательные платежи в порядке и размерах, установленных законом, как конституционную.

Однако, ст. 28 указанного выше Основного Закона Литовской Республики, предусмотрено, что, осуществляя свои права и пользуясь своими свободами, человек обязан соблюдать Конституцию и законы Литовской Республики, не ограничивать права и свободы других людей. Ч. 2–3 ст. 127 этого же нормативно-правового акта, говорят о том, что доходы государственного бюджета формируются за счет налогов, обязательных платежей, сборов, доходов за счет государственного имущества и иных поступлений. Налоги, другие платежи в бюджет и сборы устанавливаются законами Литовской Республики⁴.

Системный анализ приведенных выше конституционных норм дает основание нам сформулировать следующие выводы, а именно:

1. В Украине обязанность уплачивать налоги и сборы носит всеобщий характер и распространяется на всех независимо от гражданства физических лиц, места и законодательства создания организации (юридических лиц). Круг субъектов налоговой обязанности не определен в юридической конструкции ч. 1 ст. 67 Конституции Украины относительно субъекта используется термин «каждый». В Литовской Республике данная обязанность на конституционном уровне прямо не отражена, но усматривается норма о том, что доходы государственного бюджета формируются за счет налогов, обязательных платежей, сборов, доходов за счет государственного имущества и иных поступлений. Соответственно напрашивается закономерный вопрос о процессе поступления источников

³ Конституція України зі змін. та доп.: Закон України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР. *Відомості Верховної Ради України*, 1996, № 30, с. 141.

⁴ Конституция Литовской Республики от 25.10.1992 г. (с изменениями и дополнениями по сост. на 01.01.2014 г.): [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_1?p_id=242064>.

доходной части государственного бюджета. Либо государство, в лице уполномоченных органов самостоятельно обязано исчислять и удерживать суммы налогов, обязательных платежей и сборов, либо данная обязанность возложена на налогоплательщика. Учитывая, что литовское государство является независимой демократической республикой (ст. 1 Конституции Литовской Республики), следует вывод, что обязанность уплачивать суммы налогов, обязательных платежей и сборов возлагается на неопределенный круг субъектов, т. е. «каждого».

2. Конституционная норма, регламентирующая налоговую обязанность в Украине, предусматривает, что налоги и сборы их размер и порядок уплаты устанавливаются законом. Указанное свидетельствует о том, что налоги и сборы должны устанавливаться исключительно законами. Аналогичная норма предусмотрена и Конституцией Литовской Республики. Налоги, другие платежи в бюджет и сборы устанавливаются законами Литовской Республики. Конституции обоих государств исключают возможность установления налогов и сборов органами исполнительной власти. Конституционное требование об установлении налогов и сборов, а также иных обязательных платежей только и исключительно в законодательном порядке представляет собой один из принципов правового демократического государства, который имеет своей целью гарантировать, в частности, права и законные интересы налогоплательщиков от произвола и несанкционированного вмешательства исполнительной власти.

Только закон в силу его определенности, стабильности, особого порядка принятия может предоставить налогоплательщику достоверные данные для исполнения ним налоговой обязанности. Если же существенные элементы налога или сбора устанавливаются исполнительной властью, то принцип определенности налоговой обязанности подвергается угрозе, поскольку эти обязанности могут быть изменены в худшую для налогоплательщика сторону в упрощенном порядке.

Несмотря на существенный уровень усовершенствования налогового законодательства, как в Украине, так и в Литовской Республике, обусловленный регулярным принятием изменений и дополнений к специальным нормативно-правовым актам по вопросам налогообложения, последние требуют постоянной доработки в связи с динамикой развития налоговых отношений и теории права.

В Украине основным нормативно-правовым актом, регулирующим отношения, возникающие в сфере уплаты налогов и сборов, в частности, устанавливающим их перечень, порядок администрирования, права и обязанности налогоплательщиков, компетенцию контролирующих органов, полномочия и обязанности их должностных лиц во время осуществления налогового контроля, является Налоговый кодекс Украины от 02.12.2010 г. №2755-VI (с изменениями и дополнениями по сост. на 01.01.2014 г.).

С принятием данного специального нормативно-правового акта категория «налоговая обязанность» приобрела легальное определение. Так, ст. 36 Налогового кодекса Украины определено, что в Украине налоговая обязанность – это *обязанность налогоплательщика исчислять, задекларировать и/или уплатить сумму налога и сбора* в порядке и сроки определенные Налоговым кодексом Украины и законами о вопросах таможенного дела. Налоговая обязанность возникает у налогоплательщика по каждому налогу и сбору. Налоговая обязанность является безусловной и первоочередной относительно иных неналоговых обязанностей налогоплательщика, кроме случаев предусмотренных законом. Исполнение налоговой обязанности может осуществляться самостоятельно налогоплательщиком или с помощью своего представителя

или налогового агента. Ответственность за неисполнение или ненадлежащее исполнение налоговой обязанности несет налогоплательщик, кроме случаев, предусмотренных данным кодексом или законами о вопросах таможенного дела⁵.

В Литовской Республике основным нормативно-правовым актом, регулирующим понятия и правила, которые должны соблюдаться при исполнении налогового законодательства, основные принципы правового регулирования налогообложения, закреплён список налогов, применяемых в Литовской Республике, установлены функции, права и обязанности налогового администратора, права и обязанности налогоплательщика, исчисление и уплата налогов, порядок принудительного взыскания налога и связанных с ним сумм, а также порядок рассмотрения налоговых споров, является Закон Литовской Республики «О налоговом администрировании» от 13.04.2004 г. № IX-2112 (с изменениями и дополнениями по сост. на 01.01.2014 г.).

В отличие от Налогового кодекса Украины 02.12.2010 г. № 2755-VI, Закон Литовской Республики «О налоговом администрировании» от 13.04.2004 г. № IX-2112 не содержит правовой категории «налоговая обязанность», не даёт её определения, содержания и т. д.

Однако, п. 19 ст. 2 указанного выше нормативно-правового акта даёт определение правовой категории «налоговое обязательство». Так, налоговое обязательство – возникающая на основании налогового закона обязанность налогоплательщика *по правильному исчислению налога, своевременной уплате налога и связанных с ним сумм в бюджет, а также выполнению обязанностей, связанных с исчислением и уплатой налогов*. Согласно пункту 29 указанной статьи, связанные с налогом суммы – начисленная в установленном настоящим Законом порядке пеня, наложенный штраф, проценты, уплачиваемые по договору о налоговом кредите, а также пеня по процентам⁶.

Таким образом, следует вывод о том, что в Литовской Республике правовая категория «налоговое обязательство» определяется именно как обязанность налогоплательщика по правильному исчислению налога, своевременной уплате налога и связанных с ним сумм в бюджет, а также выполнению обязанностей, связанных с исчислением и уплатой налогов.

Вопрос о возможности и целесообразности использования в налоговом праве правовой категории «налоговое обязательство» одновременно или вместо правовой категории «налоговая обязанность» находится на стыке частного и публичного права, поскольку обязательство, является частноправовым понятием, а налоговые правоотношения регулируются нормами публичного права.

Наиболее точно, на наш взгляд, определяет понятие «обязанность» Ю. К. Толстой: «Субъективная обязанность может быть определена как приписанная обязанному лицу в целях удовлетворения интересов управомоченного, мера надлежащего поведения в данном правоотношении, обеспеченная предоставлением уполномоченному лицу возможности требовать от обязанного лица исполнения обязанности, опираясь на аппарат государственного принуждения»⁷.

В словаре законодательных и нормативных терминов определено, что обязательством является правоотношение, в котором одна сторона (должник) обязана совершить в пользу иной

⁵ Налоговый кодекс Украины 02.12.2010 г. №2755-VI (с изменениями и дополнениями по сост. на 01.01.2014 г.) [Электронный ресурс]. Режим доступа: <<http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-175>>.

⁶ О налоговом администрировании: Закон Литовской Республики от 13.04.2004 г. №IX-2112 (с изменениями и дополнениями по сост. на 01.01.2014 г.): [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_e?p_id=441552&p_tr2=2>.

⁷ ТОЛСТОЙ, Ю. К. *К теории правоотношения*. [Электронный ресурс]. Ленинград: Издательство Ленинградского Университета, 1959. Режим доступа: <<http://ex-jure.ru/law/news.php?newsid=607>>.

стороны (кредитора) определенное действие (передать имущество, выполнить работу, предоставить услугу, уплатить деньги и т. д.) или воздержаться от определенного действия, а вторая сторона (кредитор) имеет право требовать от должника исполнения его обязанности⁸.

Таким образом, из общетеоретического понятия «обязательство» усматриваются следующие основные признаки обязательства:

- 1) взаимность – неразрывная связь, образуемая между кредитором и должником (общее для обеих сторон, обоюдное, обусловленное);
- 2) эквивалентность – соотношение обязанностей, которые, будучи «приведенными» к одному моменту времени, оказываются равными;
- 3) диспозитивность (от лат. *dispono*) располагаю, устраиваю) говорит о том, что участники правоотношений самостоятельно по своему усмотрению распоряжаются своими правами и обязанностями, осуществляют их либо отказываются от их осуществления.

Вернувшись к анализу характера и содержания норм Налогового кодекса Украины 02.12.2010 г. № 2755-VI и Закона Литовской Республики «О налоговом администрировании» от 13.04.2004 г. № IX-2112, следует акцентировать внимание на том, что оба указанных нормативно-правовых акта регулируют *властные* отношения по установлению, изменению, отмене, исчислению и уплате налогов, а также отношения между государством и налогоплательщиком.

Изложенное выше дает основание полагать, что в любом из государств налоговая обязанность определяется, прежде всего, императивными методами финансово-правового регулирования, особенностями отношений, складывающихся между субъектами по поводу уплаты налогов иных обязательных платежей. Именно поэтому правовое регулирование отношений в области финансовой деятельности государства ориентировано на односторонние *властные* предписания государственных органов относительно субъектов, участвующих в сфере финансовой деятельности государства.

Властность предписаний государственных органов состоит, прежде всего, в том, что они принимают решения, обязательные для другой стороны правоотношений, и принимаются эти решения в пределах полномочий, которые делегированы органу именно государством.

На наш взгляд, правовая категория «налоговое обязательство» не полностью соответствует природе отношений между налогоплательщиком и государством в лице уполномоченных органов государственной власти.

Исходя из определения правовой категории «налоговое обязательство» данного Законом Литовской Республики «О налоговом администрировании» от 13.04.2004 г. № IX-2112, не отражены обязанности государства в лице налогового органа относительно обязанностей налогоплательщика (отсутствует признак взаимности), как следствие – не усматривается соотношение обязанностей, которые, будучи «приведенными» к одному моменту времени, оказываются равными (отсутствует признак эквивалентности). Но более всего – участник налоговых правоотношений (в нашем случае налогоплательщик) не наделен правом самостоятельно, по своему усмотрению распоряжаться своими обязанностями по правильному исчислению налога, своевременной уплате налога и связанных с ним сумм в бюджет, а также выполнению обязанностей, связанных с исчислением и уплатой налогов (далее – налоговой обязанности) – осуществлять их либо отказаться от их осуществления.

Наличие диспозитивности (возможность осуществлять либо отказаться от осуществления налоговой обязанности) привело бы к нарушению принципа справедливости и всеобщей обя-

⁸ *Словник законодавчих і нормативних термінів*: Термін. словник / Укладачі: докт. юрид. наук, проф. Іншин М. І., канд. юрид. наук Шопіна І. М., Якимов Г. О. Київ, 2008. 486 с.

занности правового регулирования и применения налогообложения. Данный принцип регламентирован ст. 8 Закона Литовской Республики «О налоговом администрировании» от 13.04.2004 г. № IX-2112 и заключается в том, что каждый налогоплательщик обязан уплачивать установленные налоговым законодательством налоги с соблюдением установленного налоговыми правовыми актами порядка исчисления и уплаты налога.

Именно поэтому, характерной особенностью налогово-правового регулирования является юридическое неравенство субъектов налогового права. Юридическое неравенство как черта налогово-правового регулирования базируется на неэквивалентной природе финансовых отношений, которая отражается в содержании и структуре прав и обязанностей субъектов налогового права, когда и субъекты имеют юридически властные полномочия по отношению к иным. Государство в лице уполномоченного налогового органа реализует свою компетенцию через властные предписания, тогда как другая сторона реализует компетенцию, зависящую от компетенции властной стороны правоотношения.

Н. И. Химичева высказывает позицию о том, что: «трансформируя гражданско-правовое определение обязательство, впоследствии налогового обязательства одно лицо (должник) обязано исполнить в пользу другого лица (кредитора) определенное действие по уплате денежных средств, а кредитор имеет право требовать от должника исполнения его обязанности. Если попытаться дать определение налогового обязательственного отношения, то это урегулированная нормами налогового права правовая обязанность, в последствии которой публично-территориальное образование (налоговый кредитор) имеет возможность требовать от субъекта частного права (налогового должника) предоставления денег, а субъект частного права обязан их предоставить»⁹.

Противоположную позицию высказывает О. И. Худяков. По его мнению: «законодатель сознательно избегает организации налогообложения, через категорию налогового обязательства защищая себя от любой ответственности перед налогоплательщиком». Указанный ученый категорически отрицает возможность использования в законодательстве правовой категории «обязанность налогоплательщика» в пользу формулировки «налоговое обязательство», аргументируя это тем, что для идеологического и политического оправдания государства в сфере налогообложения ему выгоднее было бы использовать правовую категорию «налоговая обязанность» относительно лишь одной стороны налоговых правоотношений – налогоплательщика. Иная сторона – государство, находилась бы в правовом вакууме, имея неопределенный (поэтому неограниченный) набор прав и не имея никаких обязанностей¹⁰.

Рискнем не согласиться с высказанным мнением указанного выше автора. На наш взгляд, применение правовой категории «налоговое обязательство» вместо правовой категории «налоговая обязанность» в налоговых правоотношениях имеет место не в связи с правовой некорректностью законодателя, а действительно в связи с идеологическими и политическими аспектами.

Закрепив на законодательном уровне правовую категорию «налоговое обязательство» вместо правовой категории «налоговая обязанность» (фактически проигнорировав последнюю), законодатель пытается создать иллюзию наличия взаимных (возможно партнерских) обязанностей между государством и налогоплательщиком, которым присущи взаимность, эквивалентность и диспозитивность. Фактически же имеет место властный характер правоотношений между государством и налогоплательщиком по поводу уплаты налогов и иных обязательных платежей в порядке и в сроки установленные Законом. Властность предписаний государственных органов

⁹ ГОРБУНОВА, О. Н., *et al.* *Финансовое право: учебник. 2-е изд., перераб. и доп.* Москва: Юристъ, 2000, 599 с.

¹⁰ ХУДЯКОВ, А. И. *Финансовое право Республики Казахстан. Особенная часть.* Алматы: Норма-К, 2002, 344 с.

состоит, прежде всего, в том, что они принимают решения, обязательные для другой стороны правоотношений, и принимаются эти решения в пределах полномочий, которые делегированы органу именно государством.

Отношения диспозитивного, взаимного и эквивалентного характера могут существовать между государством, в лице уполномоченных налоговых органов и налогоплательщиком, но не вместо замены правовой категории «налоговая обязанность», а наряду с ней.

Сравнительная характеристика законодательства, в части определения понятий и категорий должна исходить из анализа правовой природы существующих правоотношений, принципов и методов правового регулирования, отраженных в нормативно-правовых актах, а не по идеологическому и политическому критериям.

Возвращаясь к анализу норм налогового законодательства Украины, следует отметить, что Налоговый кодекс Украины наряду с правовой категорией «налоговая обязанность» одновременно использует и правовую категорию «налоговое обязательство».

Так, п.п. 14.1.156. п. 14.1. ст. 14 Налогового кодекса Украины дает определение правовой категории «налоговое обязательство», регламентируя, что это *сумма денежных средств*, которую налогоплательщик, в том числе налоговый агент должен уплатить в соответствующий бюджет как налог или сбор на основании, в порядке и сроки определенные налоговым законодательством (в том числе денежная сумма, определенная налогоплательщиком в налоговом векселе и не оплаченная в установленный законом срок).

Мы видим, что налоговое законодательство обоих государств содержат правовую категорию «налоговое обязательство», но дает принципиально различные определения данным категориям. В Украине – *это сумма денежных средств...*, в связи с чем, данная правовая категория, хоть и изложена некорректно, но не подменяет правовую категорию «налоговая обязанность». В Литовской Республике *обязанность* налогоплательщика (иного обязанного лица) *уплатить определенный налог ...*, т. е. фактически подразумевается правовая категория «налоговая обязанность».

Выводы

На основании изложенного, необходимо сделать вывод о том, что:

1. Целесообразна оптимизация норм Закона Литовской Республики «О налоговом администрировании» от 13.04.2004 г. № IX-2112, в части понятийного аппарата с выделением и определением правовой категории «налоговая обязанность». «Налоговая обязанность» – возникающая на основании налогового закона обязанность налогоплательщика по правильному исчислению налога, своевременной уплате налога и связанных с ним сумм в бюджет, а также выполнению обязанностей, связанных с исчислением и уплатой налогов.
2. Также, на наш взгляд, законодатель Литовской Республики целесообразно в Основном Законе данного государства, отразить налоговую обязанность в узком значении как конституционную обязанность каждого (неопределенного круга лиц). Это обусловлено тем, что конституционно-правовой норме (в нашем случае относительно закрепления обязанности по уплате налогов и иных обязательных платежей) свойственен целый ряд специфических качеств и признаков, одним из которых является специальный вес и значение в системе национального права. Конституционные нормы имеют доминирующее положение и несомненное влияние на правовые нормы и правовые отношения в любой отрасли права.

3. В Украине целесообразно более корректно изложить определение правовой категории «налоговое обязательство» исходя из норм и принципов современной правовой доктрины.
4. Указанные ниже законодательные изменения целесообразно осуществить как в Украине, так и в Литовской Республике.

На наш взгляд, допустимо в налоговых отношениях использовать обе правовые категории «налоговая обязанность» и «налоговое обязательство», поскольку по своей правовой природе они не дублируют друг друга, а просто некорректно изложены в специальных нормативно-правовых актах обоих государств, на сегодняшний день.

Однако, при определении правовой категории «налоговое обязательство» обязательно должен приниматься во внимание диспозитивный характер термина «обязательство», а также принцип равенства сторон в обязательстве, его эквивалентный характер и возможность его возникновения исключительно на основании соглашения сторон. Таким образом, мы предлагаем авторское определение правовой категории «налоговое обязательство» излагая его в следующей редакции:

«Налоговое обязательство – это урегулированная нормами налогового права правовая обязанность одной стороны (налогового должника) совершить в пользу другой стороны (налогового кредитора) определённые действия или воздержаться от определённых действий (уплате/возврату денежных средств, доначисления налогов, сборов, иных обязательных платежей и т. д.) возникающая на основании соглашения сторон, носящая эквивалентный характер.

Сторонами налогового обязательства являются: публично-территориальное образование (орган государственной налоговой службы) и налогоплательщик (в том числе его представитель или налоговый агент)».

Данное авторское определение существенно отличается от предлагаемых ранее определений налогового обязательства. Определение, предложенное нами, предполагает, что *любая* сторона налогового обязательства как публично-территориальное образование (орган государственной налоговой службы), так и налогоплательщик (в том числе его представитель или налоговый агент) могут быть как налоговыми кредиторами, так и налоговыми должниками. Рассмотрим несколько ярких примеров правоотношений, на наш взгляд имеющих обязательственный характер.

Пример № 1: публично-территориальное образование (орган государственной налоговой службы, в том числе налоговый администратор) имеет задолженность перед налогоплательщиком в части возмещения денежных средств по налогу на добавленную стоимость (иным видам налогов, предусмотренных национальным законодательством государства). Между указанными сторонами достигнуто соглашение о возмещении указанных сумм денежных средств (в том числе путем обмена письмами) – возникает налоговое обязательство, в котором публично-территориальное образование (орган государственной налоговой службы, в том числе налоговый администратор) – налоговый должник, а налогоплательщик – налоговый кредитор.

Пример № 2: имея налоговый долг (недоимку) по уплате налогов и/или иных обязательных платежей, налогоплательщик и публично-территориальное образование (орган государственной налоговой службы, в том числе налоговый администратор) заключают договоры отсрочки/рассрочки уплаты данного налогового долга (недоимки) – как результат возникают налоговые обязательственные отношения. При этом «налоговая обязанность» (уплата налогов и иных обязательных платежей в порядке и размерах установленных законом) с момента отражения ее как предмета договора трансформируется в «налоговое обязательство». В данной ситуации,

очевидно, что налоговым должником будет являться налогоплательщик, а налоговым кредитором - публично-территориальное образование (орган государственной налоговой службы, в том числе налоговый администратор).

Следует отметить, что в Литовской Республике на нормативно-правовом уровне, п. 20, ст. 2 Закона Литовской Республики «О налоговом администрировании» от 13.04.2004 г. № IX-2112, определено, что договор о налоговом кредите – заключенный на основании решения налогового администратора об отсрочке (распределении) уплаты налоговой задолженности договор, которым устанавливается график уплаты налоговой задолженности и другие условия отсрочки уплаты налоговой задолженности.

Указанное выше, дает основание полагать, что на данный момент в Литовской Республике между налогоплательщиком и органом налоговой службы (налоговым администратором) возможны договорные (диспозитивные, эквивалентные, взаимные) отношения, являющиеся «налоговым обязательством». Содержание налоговой обязанности составляют императивные нормы-требования государства об уплате соответствующих налогов и иных обязательных платежей. Следовательно, по правовой природе возникающая на основании налогового закона обязанность налогоплательщика по правильному исчислению налога, своевременной уплате налога и связанных с ним сумм в бюджет, а также выполнению обязанностей, связанных с исчислением и уплатой налогов (императивная, односторонняя, не эквивалентная) – это правовая категория «налоговая обязанность».

Правильное определение понятийного и категорийного аппарата имеет огромное как теоретическое, так и практическое значение, поскольку устранил разногласия в научных позициях и неудобства в правоприменительной деятельности налоговых органов обоих государств.

ЛИТЕРАТУРА

1. Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу: Закон України від 18.03.2004 р. №1629-IV. Відомості Верховної Ради України, 2004, № 29, с. 367.
2. Про Національний план дій на 2013 рік щодо впровадження Програми економічних реформ на 2010-2014 роки «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава»: Указ Президента України від 12.03.2013 р. № №128/2013. *Офіційний вісник України*, 2013, № 21, с. 700.
3. Конституція України зі змін. та доп.: Закон України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР. *Відомості Верховної Ради України*, 1996, № 30, с. 141.
4. *Конституція Литовской Республики от 25.10.1992 года* (с изменениями и дополнениями по сост. на 01.01.2014 г.): [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=242064>.
5. *Налоговый кодекс Украины 02.12.2010 г. №2755-VI* (с изменениями и дополнениями по сост. на 01.01.2014 г.) [Электронный ресурс]. Режим доступа: <<http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-175>>.
6. *О налоговом администрировании: Закон Литовской Республики от 13.04.2004 г. №IX-2112* (с изменениями и дополнениями по сост. на 01.01.2014 г.): [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_e?p_id=441552&p_tr2=2>.
7. ТОЛСТОЙ, Ю. К. *К теории правоотношения* [Электронный ресурс]. Ленинград: Издательство Ленинградского Университета, 1959. Режим доступа: <<http://ex-jure.ru/law/news.php?newsid=607>>.
8. *Словник законодавчих і нормативних термінів*: Термін. словник / Укладачі: докт. юрид. наук, проф. Іншин М. І., канд. юрид. наук Шопіна І. М., Якимов Г. О. Київ, 2008. 486 с.
9. ГОРБУНОВА, О. Н., *et al.* *Финансовое право*: учебник. 2-е изд., перераб. и доп. Москва: Юристь, 2000, 599 с.
10. ХУДЯКОВ, А. И. *Финансовое право Республики Казахстан. Особенная часть*. Алматы: Норма-К, 2002, 344 с.

LEGAL NATURE OF A TAX DUTY: COMPARATIVE CHARACTERISTIC OF THE LEGISLATION OF UKRAINE AND REPUBLIC OF LITHUANIA

A. Oliynyk

S u m m a r y

The article discussed the content of the obligation to pay taxes as one of the main duties of the taxpayer. Legal nature of the constitutional duty for taxes and fees payment has been investigated on the basis of analysis of the Fundamental Law of Ukraine and Republic of Lithuania. Subject to the provisions of the Tax Code of Ukraine and special law Republic of Lithuania examines the nature of the obligation to pay taxes. The attention is focused on the content of the category of “fiscal responsibility”, in particular on the problem of its relations with the term “tax liability”.

Įteikta 2014 m. vasario 12 d.

Priimta publikuoti 2014 m. vasario 19 d.