

*Гетманцев Д. О.,**доктор юридичних наук, професор кафедри фінансового права юридичного факультету
Київського національного університету імені Тараса Шевченка*

ДО ПИТАННЯ ПРО ҐЕНЕЗУ РОЗУМІННЯ ПРАВОВОЇ ПРИРОДИ ПОДАТКОВОГО ОБОВ'ЯЗКУ

Анотація. В статті автор досліджує різні підходи до юридичної кваліфікації правового зв'язку між особою та державою, що виникає у податкових правовідносинах. На підставі проведеного аналізу двох основних підходів та відповідних джерел автор розкриває своє бачення відповідного взаємозв'язку через призму правової категорії фінансово-правового зобов'язання, аналізує його виявлення у сучасних фінансових правовідносинах, його склад та елементи.

Ключові слова: фінансово-правове зобов'язання, податкові правовідносини, податок.

Постановка проблеми. З'ясування природи справедливості оподаткування та загальних підходів, що свідчать на користь або проти справедливості податків, є неможливим без з'ясування загальних підходів до визначення природи податкового обов'язку. Серед розмаїття поглядів філософів, науковців та експертів на цю категорію, ми можемо виділити два полюси, до яких тяжіють ті або інші мислителі. Перший з них з'явився раніше і згодом був практично виведений за межі правової доктрини другим підходом, що сьогодні є панівним. Однак жоден із зазначених підходів ніколи не втрачав прихильників і послідовників, а сучасна дискусія щодо зазначеного питання набуває нових обертів.

До першого підходу належать концепції, що сформувалися під впливом атомістичної теорії держави, виходили із приватно-правового характеру відносин між державою і особою, в тому числі і в оподаткуванні (теорія винагороди, теорія страхування, теорія інтересу). Такі підходи полягали в тому, що особа повинна сплачувати державі стільки податків, скільки благ у вигляді охорони власності, особи, оборони, будівництва та утримання шляхів сполучення тощо, вона у держави отримує. Тобто відносини з оподаткування повинні бути еквівалентними або умовно еквівалентними, а податок розумівся як різновид плати за державні послуги (мита) [1]. Так, навіть відомий поборник необмеженої влади монарха у сфері фінансів С. Пуфрендорф ще у 1672 році писав, що в інтересах загального блага монарх повинен мати необмежене право на встановлення будь-якого роду податків, сплата яких обумовлюється тим, що в міру та добре використана податок – плата, що надається державі підданими за охорону їх життя та майна. Тому розподіл податків повинен відповідати розмірам користі, що одержує платник від громадських закладів» [2].

Концепції Ж.-Ж. Руссо, Ш. Монтеск'є не втратили своїх послідовників і у майбутньому. Такий підхід до розуміння податкового обов'язку існував досить довго, аж до середини XIX століття. Так, Берарді у 1898 році фактично виправдовує ухилення від оподаткування податком,

щодо якого відсутня згода (контракт) між правителем та платниками [3]. А ще через століття відомий американський дослідник Роберт МакГі у своїй праці «Філософія оподаткування та публічних фінансів» (2004 р.) зазначає, що за загальним правилом платники податків сплачують уряду більше, ніж одержують від нього в якості послуг, зважаючи на вартість утримання уряду. Так, якщо від сплати місцевого платку платникам у США повертається 80-90% сплаченого податку у вигляді сервісів, то із сплачених ними федеральних податків їм повертається лише 30-40%. І це лише в тому випадку, якщо відповідний сенатор має достатньо впливу на лобювання фінансових асигнувань своєму регіону у федеральному бюджеті. Таким чином, зазначає МакГі, держава, забираючи у платника автомобіль на виконання його податкового обов'язку, віддає йому навзаєм велосипед. Суперечність погіршується практичною відсутністю контролю громадян за тими цілями, на які держава використовує зібраний податок і їх відповідністю інтересам суспільства, яке цей податок сплачує [4]. Від себе додамо, що навряд чи громадяни США сплачували податки із такою ж готовністю, аби розуміли яка саме їх частина йде на прослуховування цих самих громадян та стеження за ними, що за свідченням Е. Сноудена, звинуваченого урядом США у 2013 році у розголошенні державної таємниці, набуло тотального характеру. Зауважимо, що переосмислення сутності та природи податкового обов'язку, його взаємозв'язку із зустрічним зобов'язанням держави із використання зібраних від оподаткування коштів на фінансування виконання державних функцій та повернення їх громадянам у вигляді забезпечення певного рівня соціальних стандартів, тобто розуміння відносин між платником податків та державою як загального фінансового зобов'язання, перебуває в контексті загального переосмислення ролі держави в сучасному демократичному суспільстві, де держава із інституту, покликаного задовольняти інтереси громадян, фактично перетворилася (підкреслюю, навіть у демократичних державах) у незалежного від них суб'єкта, що має свої цілі, завдання та інтереси, що досить рідко співпадають з інтересами громадян.

І тільки у XIX столітті запанувало сучасне розуміння публічно-правової природи податкових відносин, в яких держава має одностороннє право встановлювати та стягувати податок, а особа – обов'язок щодо його сплати. Зазначена концепція проходить через всі праці російських вчених-фінансистів дореволюційного періоду, а також радянських представників фінансової науки.

Досить влучно підхід виписав Е.М. Берендтс в своєму курсі лекцій «Русское финансовое право», виданому у 1914 році: «Обязанность уплачивать законом установленные налоги и пошлины, а равно обязанность отбывать

законные повинности имеет своим основанием публично-правовую связь, существующую между государствами и членами государственного союза. Гражданин (или подданный) данного государства находится с ним не в договорной связи, которая установлена соглашением государственной власти с отдельными членами союза или группами их, и поэтому ни отдельный гражданин, ни сословие или класс не могут по своему усмотрению определять условия участия в покрытии расходов, обусловленных потребностями государства. Мера участия каждого гражданина в несении финансовых тягот, как необходимых и неизбежных последствий государственной деятельности, устанавливается односторонним волевым актом Верховной Власти. Они определяются законами, изданными в установленном порядке, и гражданин не может по своему личному усмотрению принимать участие в доставлении требуемых государством вещественных средств или отказываться в участии в зависимости от своего мнения о пользе или вреде, или бесполезности действий законной власти вообще, особого ее действия или распоряжения в частности. Податная обязанность и обязанность подчинения, связанная с отбыванием ее ограничения в хозяйственной свободе граждан, есть такая же естественная и бесспорная обязанность, как обязанность повиноваться закону и велениям власти, на законе основанным и в законной форме предъявленным, или приговору суда, законами установленного и уполномоченного охранять государственный порядок» [5].

Виклад основного матеріалу дослідження. Між тим, зрозуміло, що сьогодні взаємозв'язок держави та особи в межах податкових та фінансових відносин потребує переосмислення та реформування підходів. На нашу думку, центральним у такому переосмисленні має стати категорія фінансово-правового зобов'язання, її осмислення, розробка та вдосконалення.

Категорія фінансово-правового зобов'язання є новою і досі залишається неопрацьованою на рівні теоретичних розробок. Більш того, багато хто з провідних вчених взагалі заперечує можливість чи право на існування такої категорії, виходячи з приватноправового коріння зобов'язання [6]. Однак саме в ній, на нашу думку, полягає сучасне розуміння сутності взаємовідносин суспільства та держави у сфері фінансів.

Фінансово-правове зобов'язання являє собою (напевно, до визнання його доктриною фінансового права доречно буде говорити – повинно являти собою) системоутворюючу правову категорію фінансового права. Категорію, яка наскрізь пронизує весь фінансово-правовий матеріал, знаходячи свій особливий прояв у кожному інституті фінансового права. Ось чому вважаємо за можливе скористатися розумінням предмета фінансового права, викладеним у фінансово-правовій теорії [7], і на його основі спробуємо визначити фінансово-правове зобов'язання як правову категорію. Враховуючи різноманіття наукової дискусії про предмет фінансового права (достатньо подивитися публікації Д.В. Вінницького, Л.К. Воронової, О.Ю. Грачової, С.В. Запольського, М.Ф. Івлевої, М.В. Карасьової, М.П. Кучерявенка, О.П. Орлюк, П.С. Пацурківського, Н.І. Хімічевої, Д.М. Щокіна та багатьох інших) і залежність змісту визначення фінансового зобов'язання від наукового розуміння предмета фінансового права в ці-

лому, зазначимо, що приведені нижче визначення не претендують на безперечність і вимагають подальшого уточнення в наступних дослідженнях.

Під фінансово-правим зобов'язанням ми розуміємо публічне правовідношення між державою і територіальною громадою (безпосередньо або в особі уповноважених органів чи посадових осіб), з однієї сторони, та юридичними й фізичними особами (колективними та індивідуальними суб'єктами), з іншої сторони, яке виникає, змінюється і припиняється в процесі мобілізації, розподілу, перерозподілу та використання фінансових інструментів (що являють собою зміст публічних фондів коштів) і зв'язаних з ними об'єктів (банківської таємниці, конфіденційної інформації тощо), і полягає у взаємозв'язку та взаємообумовленості прав і обов'язків кожної зі сторін, забезпечується засобами юридичної відповідальності.

Так, конструкцію фінансово-правового зобов'язання можна описати так. З одного боку, держава має повноваження (право-обов'язок) вимагати виконання податкового обов'язку платниками податків, якому відповідає кореспондуючий цьому повноваженню публічно-правовий обов'язок платників обраховувати, декларувати та сплачувати податки, збори та інші обов'язкові платежі, а з іншого – комплекс обов'язків держави в особі уповноважених органів щодо забезпечення додержання прав та законних інтересів платників податків при їх сплаті, а також із використання одержаних коштів в порядку, відповідно до умов та мети, що визначені законодавством.

Нині існує не просто можливість, а й необхідність виділення й наукової розробки категорії «фінансово-правове зобов'язання» не лише і не стільки для цілей фінансово-правової науки, скільки для цілей правозастосовної й законотворчої практики. У цьому сенсі доцільно процитувати Ф. Хайска, який зауважував, що фундаментальна обмеженість знань створює неусувний бар'єр на шляху раціональної перебудови усього суспільства [8].

Разом із тим, жодне з понять фінансових зобов'язань, закріплених чинними в Україні нормативно-правовими актами, не відповідає тим характеристикам, яким повинно відповідати «фінансово-правове зобов'язання». Вироблення такої дефініції після дослідження фінансово-правового зобов'язання за його предметом, складом, змістом може слугувати, у такому разі, одним із завдань фінансово-правової науки.

Фінансово-правове зобов'язання за своєю правовою природою є правовідношенням, тобто різновидом суспільного відношення, врегульованим нормами права, а саме різновидом фінансового правовідношення.

Якщо це – правовідношення, то воно виступає вольовим суспільним відношенням, забезпеченим державою, виражається у конкретному зв'язку між уповноваженими та зобов'язаними суб'єктами. Недаремно ж правовідносини називають наслідком дії права як соціального і державного інституту [9].

При цьому зауважимо, що грошові кошти, цінні папери й інші валютні цінності є предметом фінансового регулювання не просто як публічно-правовий продукт, а й як комплексна грошова система, як одна з підсистем суспільства, поза якою у сучасних умовах існування суспільства неможливе. Необхідно погодитися із твердженням О.М. Горбунової та Є.Р. Денісова про те, що у фінансових

відносинах гроші не просто слугують знаряддям вартісного обміну, а й опосередковують сучасне управління, у тому числі державне, виступають основним з його інструментів [10]. Саме це дає підстави науці фінансового права визначати грошовий характер фінансових відносин як одну з базових їх характеристик.

Суб'єктом фінансово-правового відношення взагалі і суб'єкта фінансово-правового зобов'язання зокрема є саме держава в особі уповноважених нею державних органів й інших осіб, а також, якщо йдеться про фінансові відносини на місцевому рівні, – територіальна громада в особі органів місцевого самоврядування й інших осіб. Саме ці суб'єкти у фінансово-правових відносинах є носіями владних повноважень. Але ці ж суб'єкти у фінансово-правових відносинах можуть бути як носіями прав (повноважень), так і обов'язків, що також дає нам можливість говорити про підстави для існування такої правової категорії, як фінансово-правове зобов'язання [11]. В.С. Нерсесянцє зауважує, що в основі позитивно-правової концепції правові відносини є відносинами між особами та їх організаціями, що врегульовані нормами права та полягають у взаємному зв'язку суб'єктивних прав та юридичних обов'язків учасників правовідносин [12].

На нашу думку, тут немає і не може бути суперечності. У фінансово-правових відносинах владний суб'єкт може бути і суб'єктом зобов'язання, носієм суб'єктивного обов'язку. Це не тільки відповідає сучасній ролі держави у суспільних і навіть таких імперативних, як фінансово-правові, відносинах, але й повністю узгоджується із діючим законодавством. Заперечувати це – все одно, що закривати очі на очевидні, давно існуючі речі. Адже через те, що органи Міністерства доходів і зборів зобов'язані прийняти декларацію у платника податку без її попередньої перевірки або надати платникові податкову консультацію у чітко визначений в законі строк, відповідні відносини не припиняють бути публічно-правовими. У даному контексті слід звернути увагу на думку В.І. Гурєєва, який стверджує, що «юридично владні розпорядження методу податкового права виявляються у тому, що імперативні норми податкового права зобов'язують платників строго виконувати вимоги податкового законодавства і не допускають будь-яких змін за угодою платників податків і податкових органів» [13].

Імператив податкового права, як і права фінансового, полягає у тому, що держава як владний суб'єкт і державні органи як носії владних повноважень встановлюють суворі імперативні правила поведінки не лише для підвладного суб'єкта (платника, розпорядника бюджетних коштів, відповідального виконавця бюджетних програм тощо), а й для себе, обмежуючи тим самим свої повноваження для досягнення завдань правового регулювання. Тому у фінансовому праві, говорячи про відсутність автономної самостійності для підвладного суб'єкта, усі погоджуються із тим, що така автономія не передбачена і для суб'єкта владного. Виключенням виступає Національний банк України (сьогодні це можна стверджувати вже щодо будь-якого державного регулятора ринку фінансових послуг). Але тут виникає методологічна специфіка самого банківського права як комплексної галузі (підгалузі, правового інституту – залежно від позиції вчених), яка об'єднує у собі публічно-приватні характеристики. Разом

із тим, ні в кого не викликає сумнівів той факт, що НБУ має можливість і певний інструментарій, щоб виступати у банківських відносинах саме в якості носія владних повноважень (з відповідними обмеженнями й закріпленням за ним певних обов'язків).

Закономірним виглядає той факт, що на певному етапі розвитку нашого суспільства, коли імперативні норми самі по собі перестали бути досить ефективними для регулювання суспільних відносин в галузі фінансів і виникла необхідність у пом'якшенні правового режиму фінансів, наданні чи розширенні прав підвладному суб'єктові, було прийнято цілу низку нормативних актів, що покладають на державу в особі уповноважених нею суб'єктів обов'язки ані трохи не менш суворі, ніж на підвладного суб'єкта. Внаслідок цього держава виступила носієм владного імперативу, яким вона зобов'язала не лише підвладного суб'єкта, але і себе (державні органи). Ось чому ми вважаємо, що нині частково втратила свою актуальність відома цитата П.М. Годме про те, що «податкові відносини засновані не на рівності сторін, не на автономії їх волі, а на владному підпорядкуванні платників податків органам держави і місцевого самоврядування» [14].

Попереджаючи аргументацію опонентів щодо неможливості збігу в одній особі суб'єкта і об'єкта правового регулювання, зазначимо, що в даному випадку слід пригадати позицію професора С.В. Запольського про певну автономію державних органів й інших осіб, що діють від імені держави у фінансових відносинах. Будучи юридично відокремленими від держави суб'єктами, такі особи (їх поведінка) можуть бути об'єктами правового регулювання держави. З іншого боку, такі особи є представниками держави і носіями її волі, тому будь-яке обтяження їх обов'язком є фактично обтяженням державою самої себе у публічно-правових відносинах. Важливо підкреслити, що таке обтяження не вносить приватноправовий елемент до публічних відносин, будучи лише особливим проявом імперативного методу саме у фінансовому праві [15].

Саме тому не можна погодитися з думкою В.Ф. Євтушенко, яка заперечує можливість використання в податковому праві терміна «податкове зобов'язання», посиляючись на те, що «зобов'язання мають приватноправову природу, регулюються приватним правом і не можуть виходити за межі цивільних правовідносин» [16]. Вважаємо, що наведені у цьому дослідженні висновки інших авторів, у тому числі тих, чії дисертації присвячені доведенню факту існування податкового зобов'язання, можуть слугувати достатньою контраргументацією даному твердженню. На користь того, що у фінансовій науці податкові відносини розглядаються як зобов'язальні, виступають і положення праць М.В. Карасьової, Є.В. Прохорова, С.Г. Пепеляєва та інших [17].

У фінансово-правовій літературі навіть почали говорити про те, що правовідносини щодо здійснення видатків із бюджетів різних рівнів слід розглядати також як зобов'язальні. М.В. Карасьова аргументує таке твердження наступним. По-перше, їм притаманні усі формальні ознаки зобов'язальних правовідносин, тобто вони є регулятивними, відносними, мають майновий характер тощо. По-друге, відносини щодо здійснення бюджетних видатків, що регулюються нормами фінансового права, безпосередньо виникають з відносин державної та муніципальної влас-

ності, що регулюються нормами бюджетного права. У цьому розумінні відносини щодо здійснення бюджетних видатків як зобов'язальні правовідносини мають свою передумову – відносини власності [18].

Звернемо увагу на те, що цивільно-правові зобов'язання, без жодного сумніву, не можуть бути різновидом публічно-правових відносин, але ми говоримо про існування окремого виду зобов'язань – зобов'язань фінансово-правових, таких, що мають публічно-правову природу. Як цивільно-правовий інститут договору посів своє певне місце у фінансовому праві, отримавши абсолютно нові публічно-правові ознаки, фінансово-правове зобов'язання об'єднує із зобов'язанням цивільним лише загальні принципи і ознаки, які мають абсолютно іншу правову природу. У цьому сенсі вважаємо за доцільне звернути увагу на дискусійний характер сучасної теорії фінансово-правового регулювання, зокрема на частину щодо проникнення до неї приватноправових засад. С.В. Запольський вважає, що єдина галузь фінансового права характеризується неоднорідністю, але ця неоднорідність простежується не за групуванням інститутів, а за спеціалізацією правових норм [19]. У публічно-правовій частині нормами фінансового права створюється й конститується фінансова система, яка становить головну мету та інтерес держави, що здійснює фінансову діяльність. У конкретно-регулятивній частині фінансове право – це упорядкована система правових норм, що регулюють порядок, правила, режим здійснення майнових інтересів держави, юридичних та фізичних осіб у сфері фінансів.

Зазначене наводиться як приклад дискусійності багатьох існуючих раніше постулатів фінансово-правової науки, які вважалися непохитними. Не зупиняючись на цих положеннях, оскільки їх розгляд може зайняти значний обсяг, зауважимо, що, на нашу думку, позиція С.В. Запольського не повною мірою відповідає дійсності, адже твердження про проникнення до фінансового права «приватноправових засад» як таких суперечить самій концепції поділу права на галузі, в основу якого, як відомо, покладається критерій предмета та методу правового регулювання. Ми не можемо заперечувати феномен відносин на межі публічних та приватних галузей права, що регулюються одночасно і фінансовими, і цивільними нормами (наприклад, деяка частина банківських відносин, страхових відносин, відносин у сфері діяльності небанківських фінансових установ). Але зазначений феномен лише підтверджує загальне правило: одна галузь права – один специфічний, притаманний тільки цій галузі метод правового регулювання.

Так, держава, вступаючи та реалізуючи фінансові відносини, реалізує не державний, а публічний інтерес. Прикладом конкретних проявів існування фінансово-правового зобов'язання у податкових відносинах є відносини податкового органу та платника податків у частині надання податкових консультацій. В одного суб'єкта – Міністерства доходів і зборів – право на надання податкової консультації одночасно виступає його юридичним обов'язком. Саме у цьому полягає у даному випадку реалізація податковим органом публічного інтересу (не просто державного, що полягає у мобілізації фінансових ресурсів до бюджету, а саме публічного). Натомість юридичний обов'язок платника податків щодо своєчасного

виконання у повному розмірі податкового зобов'язання може об'єднуватися із його суб'єктивним правом на отримання податкової консультації з метою правильного застосування норм податкового законодавства у тій чи іншій конкретній ситуації та, відповідно, правильного нарахування суми податку (тобто для забезпечення процесу мобілізації фінансових ресурсів до бюджету, що виступає проявом публічного інтересу).

У даному випадку ми можемо з'ясувати, як в рамках одного фінансового (податкового) правовідношення відбувається реалізація фінансового зобов'язання, що виникає між двома нерівними суб'єктами правовідношення – податковим органом як носієм владних повноважень та платником податку. Водночас кожний з цих суб'єктів – і податковий орган, і платник податку – втілюють у собі і суб'єктивні права, і юридичні обов'язки, які взаємно корелюються, взаємно узгоджуються між собою. У такому разі ми маємо підстави стверджувати, що дане правовідношення можна розглядати як фінансово-правове зобов'язання, предметом якого буде надання/отримання податкової консультації, а сторонами виступатимуть податковий орган та платник податку. При цьому фінансово-правове зобов'язання, що виступає фінансовим правовідношенням, втілюватиме у чистому вигляді публічний характер, що неможливе поза участю держави. Фінансово-правове зобов'язання характеризуватиметься пануючим значенням публічного інтересу, що є притаманним для фінансових правовідносин у цілому [20].

П.С. Пацурківський до властивостей фінансово-правових відносин відносить наступні. По-перше, фінансово-правове відношення – це зв'язок між суб'єктами, що виникає виключно на основі норм права. При цьому принципово важливим є те, що їхні корені сягають матеріальних життєвих відносин. Детермінованість правовідносин матеріальними умовами життя суспільства проявляється як безпосередньо, так і через волю держави, через продуквані нею норми права. Звідси характеристика юридичних норм як підґрунтя виникнення, зміни і припинення правовідносин, що веде в ході подальшого аналізу до з'ясування визначальних економічних факторів, що зумовлюють правовідносини – до їх економічного базису.

По-друге, фінансово-правове відношення – це зв'язок між його суб'єктами, що виникає на основі норм права через їх суб'єктивні юридичні права та обов'язки. Особливий юридичний зв'язок між суб'єктами, що завжди виникає на базі їх матеріальних інтересів, існує саме тому, що дані суб'єкти є носіями відповідних прав та обов'язків. Юридичні норми надають одному суб'єкту фінансово-правового відношення права, а на іншого покладають обов'язки. Право й обов'язок єдині (в цьому полягає суть правового відношення), вони є двома сторонами одного цілого. Вони є єдиними за своїм суб'єктом, за своїм фактичним змістом. Втіленим для одного суб'єкта в тому, що він може, а для другого – в тому, що він повинен. Через цю єдність прав та обов'язків суб'єкти фінансово-правового відношення пов'язані між собою.

По-третє, фінансово-правове відношення – це зв'язок, що виникає на основі норм фінансового права між суб'єктами, що має індивідуальний, конкретно визначений характер. Це зумовлено, насамперед, тим, що правове відношення так або інакше є індивідуалізованим за сво-

їм суб'єктивним складом, за змістом прав і обов'язків цих суб'єктів. Фінансово-правове відношення завжди є зв'язком між суб'єктами через реальні, фактичні, наявні права та обов'язки, що фіксують чітко визначену міру поведінки цих осіб. Інакше трактування фінансово-правового відношення, коли під ним маються на увазі всі можливі для даних суб'єктів права і обов'язки (наприклад, для конкретного платника податків – всі права та обов'язки суб'єкта оподаткування взагалі) з неминучістю веде до конструкції правового відношення взагалі як «моделі» і, відповідно, до надання йому нормативного характеру, до стирання якісних відмінностей між фінансово-правовою нормою і фінансово-правовим відношенням, а це вже є грубою методологічною помилкою.

По-четверте, фінансово-правове відношення – це зв'язок між його суб'єктами, що виникає на підставі норм права, підтримується (гарантується) примусовою силою держави. Як тільки ті чи інші суб'єкти права стають носіями юридичних прав і обов'язків, вони одразу ж потрапляють у специфічне становище щодо держави. Держава підтримує, гарантує дії носія суб'єктивного права, забезпечує виконання обов'язків. Тобто правове відношення, будучи зв'язком між тими чи іншими суб'єктами, являє собою також зв'язок даних суб'єктів з державою, але в іншій площині та з іншими характеристиками [21].

Слід зауважити, що зазначений підхід до розуміння фінансово-правового відношення певною мірою може бути застосований і до розкриття поняття фінансово-правового зобов'язання. Адже фінансово-правове зобов'язання являтиме собою юридичний (тобто заснований на правових нормах) зв'язок між суб'єктами (сторонами) цього зобов'язання. Оскільки зазначений зв'язок спричинений обігом фінансових інструментів, він матиме матеріальний, грошовий характер і буде пов'язуватися з економічним базисом, невід'ємною складовою якого виступають фінанси, у тому числі й публічні.

Отже, фінансово-правове зобов'язання є взаємозв'язком суб'єктивних прав та юридичних обов'язків кожної із сторін такого правовідношення. Він виникає на базі матеріальних інтересів, але може бути пов'язаний з реалізацією не лише матеріальних, а й процесуальних фінансових норм. Фінансово-правове зобов'язання характеризується індивідуальним, чітко персоніфікованим, чітко визначеним характером. У ньому втілюються конкретні суб'єктивні права та юридичні обов'язки кожної зі сторін, при цьому права та обов'язки є взаємопов'язаними і єдиними за своєю сутністю.

Забезпечення реалізації фінансово-правового зобов'язання спирається на примусову силу держави, це стосується і носіїв суб'єктивних прав, і носіїв юридичних обов'язків. Незважаючи на те, що одна сторона фінансово-правового зобов'язання виступає носієм суб'єктивних прав (що є суб'єктом конкретного фінансово-правового відношення), а інша – носієм юридичних обов'язків, жодна з них має дотримуватися встановлених фінансово-правовими приписами правил поведінки і нести юридичну відповідальність у випадку порушення таких приписів. Єдине, що види та міра такої відповідальності не завжди є аналогічними для кожної зі сторін. Якщо сторона фінансово-правового зобов'язання, що є носієм юридичних обов'язків, підпадає під заходи фінансової, адміністратив-

ної, кримінальної відповідальності при порушенні приписів фінансового законодавства, то до носія суб'єктивних прав частіше застосовується адміністративна, дисциплінарна або кримінальна відповідальність. Оскільки заходи фінансово-правової відповідальності спрямовують свою дію переважно на носія юридичних обов'язків.

Звернемо увагу на те, що і забезпечення реалізації цивільно-правового зобов'язання також спирається на примусову силу держави. Адже держава надає юридичний захист тим цивільним відносинам, в які сторони вступають за власною волею. Відмінність між цивільним зобов'язанням і фінансовим полягає в тому ж, що відмінність між фінансовим правом і правом цивільним або правом публічним і приватним полягає у можливості або неможливості сторін замінювати норму права власною домовленістю. Таким чином, обов'язковість виконання цивільно-правових і фінансово-правових обов'язків є рівною для фінансового і цивільного права, як і права взагалі. Водночас порядок, підстави виникнення, зміни та припинення обов'язку, права, зобов'язання у праві фінансовому та праві цивільному є різними. Різними є і характер обов'язку, його зміст.

У фінансово-правовому зобов'язанні як фінансовому правовідношенні права та обов'язки сторін визначаються, як правило, не договором або іншою формою угоди сторін (як у цивільному або господарському праві), а нормативно-правовим актом, який передбачає підстави виникнення, зміни та припинення фінансових правовідносин. Фінансові відносини є публічними, тому в них виявляється досягнення конкретної мети правової норми, відображається її результативність та дієвість. Оскільки суспільні відносини у сфері публічних фінансів, на відміну від фінансів приватних, можуть опосередковуватися виключно нормами права, а не будь-якими іншими нормами (як це властиво у деяких випадках приватноправовому регулюванню). У цьому проявляються суттєві розбіжності між правовідношенням публічним та приватним, фінансовим та цивільним.

Ми добре знаємо, що суспільні відносини в галузі фінансового права реалізуються саме на основі норм права, які містяться в законодавчих актах, що створюють окремі правовідносини і реалізуються через них. Але до регулювання цивільних відносин акти цивільного законодавства, засоби публічного (державного) впливу можуть застосовуватися, а можуть і не застосовуватися, якщо між учасниками таких відносин не виникло суперечки, або суперечка, яка виникла, урегульована за взаємною згодою сторін цих відносин [22].

Висновки. Підсумовуючи вищевикладене, ми можемо зробити висновок, що фінансово-правове зобов'язання є двостороннім, майновим, відносним, складним правовідношенням регулятивного типу, що має публічний характер. Фінансово-правове зобов'язання виступає завжди як взаємозв'язок суб'єктивних прав та юридичних обов'язків кожної з його сторін, має індивідуальний характер, його реалізація спирається на примусову силу держави. У податкових правовідносинах однією стороною фінансового зобов'язання виступатиме уповноважений державний орган, який втілює у своїй діяльності публічний інтерес, притаманний галузі фінансового права в цілому. Іншою стороною виступатиме платник податків або особа, що його представляє (наприклад, податковий агент). Співвід-

ношення прав та обов'язків платників податків і держави в особі податкових органів виступає тим критерієм, який визначає не лише правовий статус платника, а й свободу, відкритість здійснення підприємницької діяльності в державі в цілому. Саме у цьому ми бачимо розв'язання суперечності між різними підходами до сучасного розуміння правової сутності податкового обов'язку, що одними вченими сприймається як односторонній безумовний обов'язок платника податків по відношенню до держави, а іншими – як результат певного суспільного договору.

Література:

- Цікавою свого часу була запропонована А. Тьером, концепція страхування, за якою податок розглядався ним як страховий внесок, що сплачує особа державі за збереження її майна.
- С. Пуфендорф «De jure naturae et gentium libri VIII», – 1672.
- Martin T. Crowe. The Moral Obligation of Paying Just Taxes. The Catholic University of America Studies in Sacred Theology – № 84, 1944. – С. 35.
- Robert W. McGee «The Philosophy of Taxation and Public Finance». Kluwer Academic Publishers, 2004. – С.23–24.
- Э.Н. Берендтс. «Русское финансовое право». СПб., Типо-Литография Санкт-Петербургской Одиной Тюрьмы, 1914г. – С. 44.
- Кучерявенко Н.П. Курс налогового права : в 6 т. / Н.П. Кучерявенко. – Х. : Легас ; Право, 2005. – Т. III : Ученье о налоге. – 600 с.
- Пацурківський П.С. Интегративная естественно-позитивистская доктрина финансового права // Актуальные проблемы финансового права Республики Беларусь, России, Украины. – С. 80–89.
- Хайек Ф. Право, законодательство, свобода / Ф. Хайек. – М., 2006. – С. 34.
- Теорія держави і права. Академічний курс : підручник / за ред. О.В. Зайчука, Н.М. Оніщенко. – 2-ге вид., перероб. і допов. – К. : Юрінком Інтер, 2008. – С. 433.
- Горбунова О.Н. Некоторые вопросы финансово-правового регулирования денег и денежного оборота в Российской Федерации / О.Н. Горбунова, Е.Р. Денисов // Бюджетное право Российской Федерации : ежегодник, 2006 ; Междунар. ассоциация финансового права. – М. : Статут, 2007. – С. 140–152.
- Гетманцев Д.О. Финансово-правове зобов'язання як окрема категорія фінансового права : монографія / Д.О. Гетманцев. – К. : Юрінком Інтер, 2011. – С. 194.
- Проблемы общей теории права и государства : учебник для вузов / под общ. ред. В.С. Нерсесянца. – М. : НОРМА, 2008. – С. 366.
- Гуреев В.И. Налоговое право / В.И. Гуреев. – М., 1995. – С. 7.
- Годме П.М. Финансовое право / П.М. Годме : пер. с фр. – М. : Прогресс, 1978. – С. 371.
- Дорохин С.В. Деление права на публичное и частное: конституционно-правовой аспект.
- Евтушенко В.Ф. Налоговые агенты как субъекты налоговых правоотношений / В.Ф. Евтушенко. – М. : ИД «Юриспруденция», 2006. – С. 15.
- Запольский С.В. Правовые проблемы самофинансирования предприятий в условиях полного хозяйственного расчета (финансово-правовой аспект) : автореф. дис. на соискание учен. степени докт. юрид. наук : 12.00.14 с. 21–22 ; Карасева М.В. Финансовое правоотношение? с. 276–289 ; Налоговое право : учебник / под ред. С.Г. Пепеляева, с. 139 ; Прохоров Е.В. Теория налоговых обязательств с. 78–94.
- Карасева М.В. Бюджетное и налоговое право России (Политический аспект) / М.В. Карасева. – М., 2005. – С. 16.
- Запольский С.В. О субъективном финансовом праве / С.В. Запольский // Актуальные проблемы финансового права Республики Беларусь, России, Украины. – СПб. : Издательский Дом СПб., Гос. ун-та ; Изд-во юрид. ф-та СПбГУ, 2006. – С. 36.
- Финансовое право : учебник / К.С. Бельский и др. ; под ред. С.В. Запольского. – М. : РАП, Эжмо, 2006. – С. 60.
- Пацурківський П.С. Проблеми теорії фінансового права : монографія / П.С. Пацурківський. – Чернівці : ЧДУ, 1998. – С. 164.
- Цивільний кодекс України : коментар / за заг. ред. С.О. Харитонова, О.М. Калітенко. – О. : Юрид. літ., 2003. – С. 10–20.

Гетманцев Д. А. К вопросу о генезисе понимания правовой природы налогового долга

Аннотация. В статье автор исследует различные подходы к юридической квалификации правовой связи между лицом и государством, что возникает в налоговых правоотношениях. На основании проведенного анализа двух основных подходов и соответствующих источников автор формирует свое видение соответствующей взаимосвязи через призму правовой категории финансово-правового обязательства, анализирует его состав и элементы в современных финансовых правоотношениях.

Ключевые слова: финансово-правовое обязательство, налоговые правоотношения, налог.

Getmantsev D. On genesis of understanding of tax obligation legal nature

Summary. The author conducts a research of different approaches to the legal qualification of legal connection between a person and state, arising from tax legal relations. Based on the conducted analysis of two key approaches and relevant sources, the author shares his view of the relevant connection through legal category of financial and tax obligation, analyses its expression in the modern financial relations, its composition and elements.

Key words: financial and legal obligation, tax legal relations, tax.