



УДК 347.73

ЗАГАЛЬНОТЕОРЕТИЧНЕ РОЗУМІННЯ ОБ'ЄКТА ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИН

Хатнюк Н.С., к. ю. н., доцент,
доцент кафедри фінансового права

ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»

Стаття присвячена дослідженняю основних теоретико-правових ознак та змісту об'єкта податкових правовідносин. Проаналізовано наукові підходи щодо визначення поняття «об'єкт податкових правовідносин». Автор акцентує увагу на розкритті правових зв'язків цінності об'єкта податкових правовідносин з ефективним використанням публічних грошових фондів.

Ключові слова: об'єкт податкових правовідносин, предмет податкових правовідносин, податок, збір, структура податкових правовідносин.

Статья посвящена исследованию основных теоретико-правовых признаков и содержания объекта налоговых правоотношений. Проанализированы научные подходы к определению понятия «объект налоговых правовых отношений». Автор акцентирует внимание на раскрытии зависимости ценности объекта налоговых правовых отношений от эффективности использования публичных денежных фондов.

Ключевые слова: объект налоговых правоотношений, предмет налоговых правоотношений, налог, сбор, структура налоговых правоотношений.

Khatniuk N.S. GENERAL THEORETIC UNDERSTANDING OF OBJECT OF TAX LEGAL RELATIONSHIPS

The article investigates the basic theoretical and legal features and content subject of tax legal relations. Analyzed scientific approaches to the definition of „facility tax legal relations”. The author focuses on revealing the interdependence property value tax legal relations of efficient use of public funds.

Key words: object of tax law relations, subject of tax legal relations, tax, collection, tax structure legal relations.

Постановка проблеми. Податкові правовідносини, як і будь-які правові відносини, складаються з трьох основних елементів – суб'єкта, об'єкта і змісту. Дослідження проблеми об'єкта податкових правовідносин є найбільш цікавим і дискусійним у податковому праві, адже надасть можливість визначити сутність його змістової наповненості, правові засади реалізації, а також установити правові характеристики предмета або явища об'єктивної дійсності.

Стан дослідження. Науково-теоретичним підґрунтам цього дослідження стали праці таких учених, як М.В. Вікторчук, Є.В. Єрмолаєва, О.С. Йоффе, І.Є. Криницький, Ю.А. Крохіна, М.П. Кучерявенко, І.О. Пасічна, Д.В. Піддубна, В.Н. Протасов, А.О. Пучков, П.М. Рабінович, В.М. Свириденко, М.Н. Марченко, В.І. Теремецький та ін.

Однак наукові розробки із зазначеної проблеми не в повному обсязі розкривають специфіку сучасного об'єкта податкових правовідносин.

Мета статті – дослідити основні теоретико-правові ознаки та зміст об'єкта податкових правовідносин.

Виклад основного матеріалу. Незважаючи на численність наукових позицій щодо проблеми визначення об'єкта правовідносин, юридичній літературі відомі два основоположні теоретичні підходи до визначення поняття «об'єкт правових відносин», такі як моністична теорія або теорія єдиного об'єкту (коли науковці відстоюють єдиний об'єкт правовідносин) та плуралістична теорія або теорія множинності об'єктів (ціннісна теорія).

Згідно з моністичною теорією, представниками якої являються О.С. Йоффе, І.Т. Алек-

андров, Ю.К. Толстой, об'єктом правових відносин є лише дії суб'єктів і всі правовідносини мають єдиний загальний об'єкт. Так, О.С. Йоффе зазначає, що об'єктом правовідношення є те, на що спрямоване або впливає правовідношення. При цьому поведінка зобов'язаної особи, якої має право вимагати правомочна особа, і є об'єктом правовідношення [1, с. 230].

Інші ж науковці, такі як С.С. Алексєєв, С.Ф. Кечек'ян, П.М. Рабінович, М.В. Кравчук (представники плуралістичної теорії), визнають, що об'єктами правовідносин можуть бути різноманітні предмети або інші блага, які становлять певну цінність для суб'єктів правовідносин. У плуралістичній теорії до об'єктів правовідносин належать такі матеріальні і нематеріальні блага, як 1) речі; 2) продукти духовної творчості (результати авторської, винахідницької та ін. діяльності); 3) особисті нематеріальні блага; 4) дії (утримання від дій); 5) результати дій суб'єктів правовідносин. Наприклад, М. Марченко під об'єктами правовідносин розуміє різні матеріальні та духовні блага, а також самі дії чи їх результати, на які спрямована реалізація суб'єктивних прав та юридичних обов'язків учасників [2, с. 361].

У науковій літературі також є спроби об'єднати моністичний і плуралістичний підходи до об'єкта правовідносин, коли правомірну поведінку називають юридичним об'єктом правовідносин або, навпаки, предметом правовідносин вважають матеріальне або нематеріальне благо, а об'єктом – різноманітні фактичні суспільні відносини.

Визнаючи більш близькою до реальності плуралістичну теорію, об'єкт правовідносин можна визначити як явище зовнішнього світу,



здатне задовольнити інтерес уповноваженої особи у вигляді речі, послуги, продукту духовної творчості або особистого нематеріального блага, заради якого і діють суб'єкти правовідносин у межах своїх юридичних прав і обов'язків.

Крім цих концепцій, існують специфічні підходи стосовно визначення об'єкта правовідносин, які наведені у працях таких учених, як А.П. Дудін, О.В. Єрмолаєва, В.М. Протасов, Д.М. Царьов та інші. Наприклад, В.М. Протасов стверджує, що поведінка суб'єктів не є об'єктом правовідношення, тому що вона у цьому разі є основою зв'язку суб'єкта правовідношення з об'єктом. Результати дій суб'єктів варто розглядати як продукт правої поведінки, а не її предмета. Результат може стати об'єктом взаємодії суб'єктів, але у тому разі, коли він вже сформувався у певний предмет [3, с. 86].

Деякі вчені розглядають об'єкт правовідношення поза його структурою. Цей підхід неодноразово піддавався критиці у юридичній науці. Так, О.В. Єрмолаєва акцентує увагу на тому, що вчені, які визнають існування безоб'єктних правовідносин, допускають у своїх висновках певні прогалини. Вони визнають цінність об'єкта як для розвитку правовідношення, так і для його структури. Варто погодитися з позиціями багатьох авторів, які вважають, що правовідношення не обмежується тільки наявністю суб'єктів, що наділені правами та обов'язками. Недарма більшість із них намагалися розглянути та включити в теорію правовідносин дослідження «ефекту», «результату», «блага» тощо. Це робилось ними для того, щоб у підсумку отримати повну картину виникнення, розвитку та припинення юридичного відношення [4, с. 110].

Поняття «об'єкт податкових правовідносин» не слід ототожнювати у правовому розумінні з іншими близькими за назвою дефініціями, такими як «об'єкт податку», «об'єкт оподаткування», «предмет податкових правовідносин» тощо. Так, А.О. Пучков констатує, що об'єкт існує незалежно від науки, він існував і до її появи. Предмет науки, навпаки, формувався самою наукою [5, с. 8].

Об'єкт правових відносин як абстрактний зміст норм об'єктивного права індивідуалізується як предмет таких правовідносин. Останній створюється у процесі діяльності суб'єктів і є значно вужчим, ніж об'єкт податкових правовідносин. Так, заслуговує на увагу позиція М.В. Вікторчука, за якою місцеві податки і збори як предмет податкових правовідносин варто розглядати лише у вузькому значенні, тобто тоді, коли вони об'єктивуються у формі конкретних грошових платежів, котрі надходять до місцевих бюджетів. Місцеві податки і збори як явище дійсності, з приводу якого між суб'єктами податкових правовідносин формується певний правовий зв'язок, є об'єктом цих відносин [6, с. 181].

Різні науковці мають особливі, індивідуальні погляди щодо об'єкта податкових правовідносин. Так, В.І. Теремецький до об'єкта податкових правовідносин запропонував відносити податки та збори, які являють собою економічне та соціальне благо, спрямоване

на розвиток держави і суспільства. Він вважає за необхідне виокремити терміни «об'єкт правовідносин» та «об'єкт оподаткування» [7, с. 308]. М.П. Кучерявенко зазначає, що об'єктом регулювання у податкових правовідносинах є грошові кошти платників, що надходять у доходи бюджетів. У вузькому значенні це грошові кошти, з приводу яких між суб'єктами податкових правовідносин формується правовий зв'язок. При цьому об'єкт податкових правовідносин та об'єкт оподаткування не є тотожними поняттями [8, с. 12]. Як вважає Ю.О. Крохіна, до відокремлюваних від матеріального змісту об'єктів податкових правовідносин належать а) податки; б) збори; в) податковий кредит; г) інвестиційний податковий кредит; д) штрафи, недоїмки, пені; е) відстрочки та інше. До невіддільних від матеріального змісту об'єктів податкових правовідносин належить податковий контроль як явище, що являє собою результат діяльності податкових органів, які здійснюють його у процесі реалізації податково-контрольних правовідносин [9, с. 208].

На думку Л.А. Савченко, об'єкт фінансово-контрольного правовідношення належить до так званих невідокремлюваних об'єктів, оскільки він є невіддільним від матеріального змісту правовідносин, адже спеціально в законодавстві не регулюється, тобто не зафіксований у фінансово-контрольних нормах, а отже, може бути відокремлений лише логічно, у процесі наукової абстракції. У зв'язку із цим автор доходить висновку про те, що невіддільні об'єкти (об'єкт контролю правовідносин) є результатом діяльності підконтрольних суб'єктів [10, с. 15]. Таким чином, об'єкти податкових правовідносин мають нерозривний зв'язок зі змістом податкових правовідносин.

На думку С.М. Попової, В.Д. Понікарова, О.М. Бандурки, об'єктом регулювання податкових правовідносин є матеріальні блага фізичних і юридичних осіб, з яких в установленому законом порядку стягаються податки, тобто грошові кошти платників, що надходять до бюджетів. У вузькому розумінні об'єктами податкових правовідносин є доходи (прибутки), вартість визначених товарів, окремі види діяльності платників податків, операції з цінними паперами, користування природними ресурсами, майно юридичних та фізичних осіб, передача майна, додана вартість продукції, робіт і послуг та інші об'єкти. Отже, об'єктом податкових правовідносин є все те, з приводу чого між суб'єктами податкових правовідносин формується певний правовий зв'язок [11, с. 30]. П.Т. Гега та Л.М. Доля аналогічно під об'єктами податкових правовідносин розуміють доходи (прибутки), вартість визначених товарів, окремі види діяльності платників податків, операції з цінними паперами, користування природними ресурсами, майно юридичних і фізичних осіб, передачу майна, додану вартість продукції, робіт і послуг та інші об'єкти [12, с. 14]. Проте це твердження потребує уточнення, оскільки наведений ними перелік об'єктів податкових правовідносин збігається з об'єктами оподаткування, що вказані у Податковому кодексі України.



На думку І.О. Пасічної, об'єкт податкових зобов'язальних правовідносин – це те, з приводу чого виникають і на що спрямовані податкові зобов'язальні правовідносини, а також чинить вплив поведінка їх учасників. Об'єктом податкових зобов'язальних правовідносин є податковий борг та інші грошові кошти (майно), а також результати діяльності податкових органів і платників податків, щодо яких здійснюється забезпечення виконання обов'язку платника податків зі сплати податків і зборів до бюджетів і цільових фондів [13, с. 61–62]. В.М. Свириденко до об'єкта податкового конфлікту відносить збір, податок [14, с. 20]. І.Є. Криницький стверджує, що об'єктом податкових правовідносин фактично є грошові надходження у вигляді обов'язкових податкових платежів, які і регулюються податковими правовідносинами. Об'єктом же оподаткування є певні грошові кошти, матеріальні та інші блага і дії, з якими у платника податку пов'язується виникнення сукупності податкових обов'язків [15, с. 10]. Д.В. Піддубна вважає об'єктом податкових правовідносин у сфері обліку платників податків суспільні відносини, що виникають у зв'язку з постановкою на облік платників податків (податковою реєстрацією чи перереєстрацією), зняттям їх з обліку та здійсненням органами державної податкової служби інших дій щодо обліку платників податків [16, с. 9].

Л.Г. Вострікова стверджує, що об'єктом податкового правовідношення є те, з приводу чого виникає це правовідношення – обов'язковий безоплатний платіж (внесок), розмір якого визначається відповідно до правил, установленіх податковим законодавством [17, с. 147]. Цю позицію ми також поділяємо, оскільки вважаємо, що податки та збори – це матеріальні блага, з приводу яких виникають взаємні права та обов'язки суб'єктів правовідносин. Крім того, цей об'єкт виконує економічну та соціальну функцію у державі.

Податкові правовідносини базуються на вольових бажаннях держави в особі контролюючого органу щодо права вимагати, а платника податку – обов'язку сплатити відповідну суму коштів до бюджету або державних цільових фондів у порядку та строки, визначені податковим законодавством. Саме тому об'єкт податкових правовідносин як не-від'ємний елемент їх структури спрямований на досягнення основних завдань податкової діяльності держави – своєчасного та у повному обсязі наповнення публічних грошових фондів. Ю.В. Оніщик стверджує, що податкові правовідносини є владно-майновими суспільними відносинами, які виникають, змінюються та припиняються на підставі закону, а учасники цих відносин мають юридичні права і обов'язки, які пов'язані зі сплатою податків і зборів до бюджетів та фондів [18, с. 6]. Для належного виконання податкового обов'язку платниками податків інші зобов'язані суб'єкти вступають у правовідносини, які носять не майновий, а організаційний характер. Такі відносини мають адміністративно-правову природу і визначені інтересом держави щодо своєчасного формування бюджетів усіх рівнів. Наприклад,

облік платників податків, надання податкових консультацій, проведення податкових перевірок тощо. Але, як слухно підкresлювали В.В. Бесчеврвих та С.Д. Ципкін, вони також кінцевою метою мають рух коштів [19, с. 48].

У податковій дійсності правові відносини реалізуються завдяки нормотворчій діяльності законодавця та прагненням їх учасників досягти балансу інтересів своїх прав та обов'язків. Особливої уваги вимагає ціннісний підхід до розуміння поняття «об'єкт податкових правовідносин», адже він логічно пов'язаний із системою потреб сучасної людини і являє собою явище реальної дійсності, з яким норми права пов'язують правомочності та обов'язки учасників податкових правових відносин. І саме цінність права визнає його як основу соціального регулятора. Сучасна модель українських податкових правовідносин побудована на переході від традиційних «вертикальних» стосунків між фіiscalьними органами і платником податку до впровадження концепції партнерських відносин. Держава зацікавлена у коректному виконанні платниками податків своїх податкових обов'язків, а добросовісні платники податків мають на меті своєчасне задоволення певних особистих та суспільних потреб при забезпеченні виконання державою своїх функцій, адже саме вона створює суспільні блага. Вбачається, що результати реалізації податкових правових відносин завжди призначенні для людини, оскільки вона є найвищою соціальною цінністю. П.М. Рабінович ставить знак рівності між індивідуальними інтересами та індивідуальними потребами особи і пропонує їх класифікацію. Він поділяє індивідуальні потреби на суті приватні, тобто ті, які не підлягають регулюванню та контролю соціальними засобами та не зачіпають інтересів інших (інтелектуальні, наприклад, сповідування віри), а також ті, що задовольняються власними фізичними діями їх «носія» (наприклад, написання щоденника). Науковець виокремлює приватно-публічні індивідуальні потреби, які задовольняються фізичними діями інших суб'єктів, у тому числі державних органів і організацій (наприклад, виплата заробітної плати). Також існують публічно-приватні індивідуальні потреби – інтереси всього суспільства, задоволення яких за допомогою державних заходів загального характеру приводить – нехай і опосередковано – до задоволення відповідних індивідуальних інтересів членів суспільства, а також колективних інтересів спільнот, груп [20, с. 5].

Податковий кодекс України не містить законодавчого визначення об'єкта податкових правовідносин, але у статті 6 закріплює поняття податку та збору. Так, податком є обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється із платників податку відповідно до цього Кодексу. Збором (платою, внеском) є обов'язковий платіж до відповідного бюджету, що справляється із платників зборів з умовою отримання ними спеціальної вигоди, у тому числі внаслідок учинення на користь таких осіб державними органами, органами місцевого самоврядування, іншими уповноваженими органами та особами юридично значимих дій [21]. Сутність податку та



збору надає підстави стверджувати, що вони є змішаними правовими категоріями, адже одночасно належать до декількох наук (правових, економічних, політичних).

Податок або збір у вигляді грошового обов'язкового платежу, якому притаманні ознаки матеріального об'єкта, відносять до фінансової категорії. Адже спочатку вони наповнюють дохідну частину бюджету, а вже після цього перерозподіляються на потреби суспільства, забезпечуючи життєдіяльність держави загалом. Так, для успішної реалізації податками основної фіiscalної функції важливе значення має стабільність надходжень коштів у розпорядження державою. Актуальне значення набуває у зв'язку із цим обґрунтований та адекватний рівень податкового навантаження на платників податків як частки підприємницького доходу, який держава примусово вилучає у платника податків.

Об'єкт податкових правовідносин (як основний мотиватор правових взаємозв'язків суб'єктів) реалізується у різноманітних формах споживчих благ платників податків, оскільки податкове правовідношення (як суспільне відношення) урегульоване нормою права. При цьому він буде настільки цінним, наскільки цінним буде те благо як для конкретної особи, так і для суспільства загалом. Таким чином, можна стверджувати, що сутністю змістової наповненості об'єкта податкових правовідносин є трансформація грошових коштів у вигляді податків та зборів, які мобілізовані до публічних грошових фондів, у певні соціальні та економічні блага, що мають вплив на всі процеси в суспільстві – від формування світогляду людини до розвитку економіки і забезпечення національної безпеки. Адже, як зазначає Г.Ф. Шершеневич, об'єкт варто шукати у благах, які забезпечувані правом, а не в установлений поведінці [22, с. 186].

Крім того, цінність об'єкта податкових правовідносин в умовах утвердження принципів демократичного життя в Україні залежить від ефективності витрачання державою фінансових ресурсів, що надійшли у вигляді сплачених податкових платежів.

Висновки. Таким чином, у ПК України чітко визначено об'єкт податкових правовідносин, який є спеціалізованим, що відокремлює податкові правовідносини від правовідносин інших галузей права. Це також дає змогу відокремлювати податкові правовідносини від інших відносин за об'єктом правового регулювання. Як ми вже зазначали, поняття «об'єкт оподаткування» необхідно відокремлювати від поняття «об'єкт податкових правовідносин», адже згідно зі ст. 22 ПК України об'єктом оподаткування можуть бути майно, товари, дохід (прибуток) або його частина, обороти з реалізації товарів (робіт, послуг), операції з постачання товарів (робіт, послуг) та інші об'єкти, визначені податковим законодавством, із наявністю яких податкове законодавство пов'язує виникнення у платника податкового обов'язку. Отже, на нашу думку, об'єкт оподаткування – це благо, з якого сплачується податок. Тому об'єкт оподаткування слід чітко відокремлювати від об'єкта

податкових правовідносин. У широкому розумінні під об'єктом податкових правовідносин варто розуміти певні матеріальні, майнові та інші немайнові блага, із приводу яких суб'єкти реалізують свої права та обов'язки задля забезпечення виконання державою належних її функцій та досягнення економічного і соціального ефекту.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Йоффе О.С. Вопросы теории права / О.С. Йоффе, М.Д. Шаргородский. – М. : Госюриздан, 1961. – 381 с.
2. Теория государства и права / [Кененов А.А., Кузьмин Э.Л., Лейст О.Э. и др.]; под ред. М.Н. Марченко. – М. : Издательство Московского университета, 1987. – 431 с.
3. Протасов В.Н. Правооотношение как система / В.Н. Протасов. – М. : Научное издание, 1991. – 142 с.
4. Ермолаева Е.В. Объект правооотношения: историко-теоретическое исследование: дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.01 / Е.В. Ермолаева. – Ульяновск, 2004 – 157 с.
5. Пучков А.О. Теорія держави і права: проблеми та перспективи / А.О. Пучков // Правознавство. – 2006. – № 6. – С. 8–12.
6. Вікторчук М.В. Право і безпека / М.В. Вікторчук // Право і безпека. – 2014. – № 4/55. – С. 178–182.
7. Теремецький В.І. Проблема визначення об'єкта у структурі податкових правовідносин / В.І. Теремецький // Вісник ХНУВС. – 2012. – № 1/56. – С. 302–309.
8. Податкове право України : [навчальний посібник] / За заг. ред. М.П. Кучерявенко. – Х. : Право, 2010. – 256 с.
9. Налоговое право России : учеб. для вузов / отв. ред. Ю.А. Крохина. – 2-е изд., перераб. – М. : Норма, 2004. – 720 с.
10. Савченко Л.А. Правові проблеми фінансового контролю в Україні : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.0. 07 / Л.А. Савченко. – Ірпінь, 2002. – 455 с.
11. Бандурка О.М. Податкове право : навч. посіб. / О.М. Бандурка, В.Д. Понікаров, С.М. Попова. – К. : Центр учбової л-ри, 2012. – 312 с.
12. Гега П.Т. Основи податкового права : навч. посіб. – 3-те вид., виправл. і доповн. / П.Т. Гега, Л.М. Доля. – К. : Т-во «Знання», КОО, 2003. – 302 с.
13. Пасічна І. Проблема визначення об'єкта у структурі податкових зобов'язальних правовідносин / І. Пасічна // Юридична України. – 2010. – № 3. – С. 58–62.
14. Свириденко В.М. Структура податкового конфлікту та внутрішнє упорядкування його складових / В.М. Свириденко // Фінансове право. – 2011. – № (16). – С. 18–22.
15. Криницький І.Є. Правове регулювання оподаткування майна : автореф. дис... канд. юрид. наук : 12.00.07 / І.Є. Криницький; Національна юридична академія України імені Ярослава Мудрого. – Х., 2001. – 19 с.
16. Піддубна Д.В. Правове регулювання обліку платників податків як елемент податкової діяльності держави : автореф. дис... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Д.В. Піддубна; Київський національний університет імені Тараса Шевченка. – К., 2008. – 17 с.
17. Востицька Л.Г. Фінансове право : учеб. для вузов / Л.Г. Востицька. – Ізд. 3-е, перераб. і доп. – М. : Юстицинформ, 2007. – 376 с.
18. Оніщик Ю.В. Правовий статус організації – платника податку: автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Ю.В. Оніщик; Національний ун-т державної податкової служби України. – Ірпінь, 2008. – 21 с.
19. Советское финансовое право : учебник / [В.В. Бесчервных, М.Л. Коган, Н.А. Куфакова и др.]; под ред. В.В. Бесчервных, С.Д. Цыпкина. – М. : Юрид. Літ., 1982. – 424 с.
20. Рабінович П. Приватне і публічне право // Проблеми державотворення і захисту прав людини в Україні: матер. Х регіон. наук.-практ. конф. 5–6 лютого 2004 р. – Львів: Юрид. фак-т Львів. нац. ун-ту ім. І. Франка, 2004. – С. 4–5.
21. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13–14, № 15–16, № 17. – Ст. 112.
22. Шершеневич Г.Ф. Общая теория права : учеб. пособие : в 2 т. / Г.Ф. Шершеневич. – Т. 2. – М. : Юрист, 1995. – 805 с.