

УДК 336.02

В. І. Теремецький

ПРОБЛЕМА ВИЗНАЧЕННЯ ОБ'ЄКТА У СТРУКТУРІ ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИН

Розглянуто питання про об'єкт податкових правовідносин, з'ясовано місце об'єкта у структурі досліджуваних правовідносин. Досліджено співвідношення понять «об'єкт податкових правовідносин» та «об'єкт оподаткування». Запропоновано авторське визначення поняття об'єкта податкових правовідносин, проведено аналіз його характерних ознак та особливостей.

Податкові правовідносини є однією з інституційних категорій податкового права, що відображає його своєрідність і місце у правовій системі України.

Податкові правовідносини є системою, що складається з різнопланових елементів, які утворюють його структуру. Під структурою податкового правовідношення розуміють внутрішню будову і взаємозв'язок елементів такого правового відношення. Структура податкових правовідносин розкривається через категорії, які складають сукупність її елементів. Саме щодо складу останніх у теорії податкового права існують різні наукові погляди. Так, В. Б. Марченко, М. Ф. Легкова вважають, що до складу податкових правовідносин входять підстави їх виникнення [1, с. 43]. На думку Ю. О. Крохіню, «об'єкт правовідношення не входить у структуру податкового правовідношення. Він перебуває поза рамками податкового правовідношення» [2, с. 208].

Однак домінуючою серед науковців (М. П. Кучерявенко, В. А. Мальцев, В. О. Яговкіна та ін.) є позиція, відповідно до якої структуру податкових правовідносин, як і структуру будь-яких інших правових відносин, утворюють наступні три елементи: 1) об'єкти правовідносин; 2) суб'єкти правовідносин; 3) зміст правовідносин. Ця позиція науковців заслуговує на підтримку, оскільки відповідає логіці побудови взаємозв'язків податкових правовідносин. До того ж, об'єкт і суб'єкт податкових правовідносин відображають найважливіші характеристики того чи іншого правовідношення, а зміст правовідношення надає характеристику структурно-логічному зв'язку між суб'єктами та об'єктом. Відсутність хоча б одного з цих елементів не дозволяє отримати повне уявлення про податкове правовідношення. Отже, податкові правовідносини мають традиційну триелементну структуру: об'єкт, суб'єкт і зміст.

У рамках цієї статті пропонуємо звернутися до аналізу одного з елементів структури податкового правовідношення – її об'єкта. Проблема об'єкта правовідносин є найбільш складною і дискусійною в теорії податкового права. Суть наукових суперечок з приводу

об'єкта податкових правовідносин ведеться, починаючи з того, чи є взагалі об'єкт елементом податкових правовідносин, і закінчуючи постанововою питання, що розуміти під об'єктом податкових правовідносин.

Серед сучасних науковців, які займаються вивченням цієї проблеми, можна відзначити М. В. Карасьову, Ю. О. Крохину, М. П. Кучерявенка, В. А. Мальцева, А. А. Савченко, В. О. Яговкіну та ін. Однак вчені й досі не дійшли єдиної думки щодо визначення сутності цієї правової категорії та її місця в механізмі адміністративно-правового регулювання податкових відносин. У зв'язку з цим немає і єдиного загальноприйнятого визначення поняття податкових відносин. Тому метою статті є визначення змісту об'єкта податкових правовідносин, а також співвідношення таких суміжних правових категорій, як «об'єкт податкових правовідносин», «об'єкт права» та «об'єкт оподаткування», що має важливе теоретичне і практичне значення.

У загальній теорії права виділяють наступні теорії об'єкта правовідносин: моністична (автори якої відстоюють єдність об'єкта правовідносин) і плюралістична (множинність об'єктів правовідносин). Прихильники моністичної теорії (С. М. Братусь, Д. М. Генкін, О. С. Іоффе, Б. С. Нікіфоров, Я. М. Магазінер та ін.) визнавали об'єктом поведінку суб'єктів (тільки зобов'язаних, або зобов'язаних і уповноважених у сукупності) або суспільні відносини в цілому, які включають до свого складу, в тому числі й дії учасників. Прихильники цієї концепції, зокрема О. С. Іоффе, М. Д. Шаргородський, стверджували, що ані речі, ані будь-які інші явища об'єктивної дійсності не здатні реагувати на вплив з боку прав і обов'язків. Таку здатність має лише людська поведінка [3, с. 230]. Крім того, дослідники цієї позиції визнавали необхідним визначити у правовідносинах місце предметів матеріального світу. Спроби визначити це місце приводили або до виникнення «двоповерхових» теорій об'єкта, що, за зауваженням багатьох дослідників, тільки ускладнює проблему, але не завжди вирішує її, або до ускладнення категорії об'єкта, введенню в неї як складової частини предметів матеріального світу.

Плюралістична теорія об'єкта правовідносин розглядалась у працях М. М. Агаркова, М. Г. Александрова, Й. А. Брауде, С. Й. Вільнянського, М. В. Гордона, О. О. Красавчікова, І. Б. Новицького, Г. І. Петрова, В. І. Серебровського, А. С. Явича, К. К. Яічкова. Звернемось до аналізу позицій цієї групи науковців. Так, С. Й. Вільнянський до об'єкта правовідносин відносив матеріальні предмети (речі), гроші, особисті блага, послуги, твори творчої діяльності [4, с. 84]. К. К. Яічков під об'єктом правовідносин розумів речі, послуги, продукти духовної творчості, особисті блага, права та ін. [5, с. 130, 140]. М. М. Коркунов відокремлює наступні різновиди об'єкта: власні сили суб'єкта, сили природи, сили інших людей, сили суспільства [6, с. 155]. Таким чином, науковці, що підтримували цю теорію,

визначали об'єкт правовідносин як множинність об'єктів. На нашу думку, плюралістична теорія об'єкта правовідносин більш вдало відображає різноманітність існуючих правовідносин, вона враховує різноманітність існуючих об'єктів правовідносин, а не зводить їх тільки до дій суб'єктів, вчинків людей.

Необхідно зауважити, що сутність об'єкта правовідносин визначалась прихильниками плюралістичної та моністичної теорій практично однаково: як те, на що спрямовані права та обов'язки, або поведінка суб'єктів правовідносин [7, с. 20]. Однак, крім цих теорій відносно визначення об'єкта правовідносин існує теорія «без-об'єктних правовідносин» (наприклад, Р. О. Халфіна, С. Ф. Кечек'ян, В. М. Протасов [8, с. 211; 9, с. 138; 10, с. 108], Ю. А. Крохіна [2, с. 208]). Відповідно до цього наукового напрямку (теорія «без-об'єктних правовідносин»), у структурі кожного окремого правовідношення взагалі не виокремлюється об'єкт. Однак, об'єкт правового відношення не можна виключати зі структури правовідношення, оскільки його значення є важливим як для розвитку правовідносин у цілому, так і для правильного визначення їх структури зокрема. Як вказує А. Б. Венгеров, об'єкт правовідносин не є «пасивним елементом», оскільки впливає на зміст конкретного суб'єктивного права, юридичних обов'язків [11, с. 483]. Отже, не можна обмежити правовідношення виділенням у його структурі лише суб'єктів, наділених правами і обов'язками. Відсутність дефініції об'єкта правовідносин може мати негативні наслідки для практичного застосування правових норм. Зокрема, за відсутності категорії об'єкта виникає проблема розмежування правовідносин і правових норм, які застосовують для їх врегулювання. Тому з теорією «безоб'єктних правовідносин» важко погодитись.

Крім різних поглядів відносно дефініції об'єкта правовідносин, всередині кожної теорії виокремлюються проблемні питання, зокрема щодо співвідношення «об'єкта права» та «об'єкта правовідносин». Звернемось до аналізу цих категорій. С. Ф. Кечек'ян під поняттям об'єкта права розуміє предмет правового розпорядження уповноваженої особи, при цьому об'єкт права – це щось відмінне від змісту права або змісту правовідношення. Зміст права є засобом досягнення певного правового ефекту. Об'єкт права – це бажаний правовий ефект, це предмет того правового контролю, який досягається змістом права (змістом правовідносин) [9, с. 138]. Існує й інша позиція в науці, що такі поняття, як «об'єкт права» і «об'єкт правовідношення» фактично збігаються, оскільки суб'єктивне право – завжди елемент правовідношення [8, с. 212]. Вважаємо, що остання теорія є більш обґрунтованою.

На підставі проведеного аналізу здобутків юридичної науки можна стверджувати, що не існує єдності думок з питання про об'єкт правовідношення. Однак переважаючою є точка зору, згідно з якою об'єктом правовідносин є матеріальні або нематеріальні блага, на які спрямована (або впливає) поведінка всіх його учасників,

що реалізується в межах їхніх прав і обов'язків. Ми поділяємо позицію С. С. Алексєєва, який вважає, що об'єкт правовідношення – це «явища (предмети) оточуючого нас світу, на які спрямовані суб'єктивні права і обов'язки» [12, с. 155].

Звернемось до аналізу об'єкта податкових правовідносин. Податкові правовідносини врегульовані переважно нормами податкового, фінансового, адміністративного законодавства. Об'єкти податкових правовідносин різноманітні. Ю. О. Крохіна стверджує, що об'єкти податкових правовідносин можуть бути поділені на дві групи: віддільні та невіддільні від матеріального змісту правовідносин. Віддільні об'єкти з тим або іншим ступенем конкретності зафіксовані або випливають з аналізу податкових норм і існують як явища (предмети) оточуючого нас світу. Невіддільні об'єкти не зафіксовані в нормах податкового права, а можуть бути виділені лише в процесі наукового абстрагування і являють собою результат діяльності суб'єктів податкових правовідносин, невіддільний від його матеріального змісту. До відокремлюваних від матеріального змісту об'єктів податкових правовідносин відносяться: а) податки; б) збори; в) податковий кредит; г) інвестиційний податковий кредит; д) штрафи, недоїмки, пені; е) відстрочки та ін. До невіддільних від матеріального змісту об'єктів податкових правовідносин відноситься податковий контроль як явище, що являє собою результат діяльності податкових органів, які здійснюють його у процесі реалізації податково-контрольних правовідносин [2, с. 208].

А. А. Савченко зазначає, що об'єкт фінансово-контрольного правовідношення належить до так званих невідокремлюваних об'єктів, оскільки він є невідділним 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 з цим автор робить висновок про те, що невіддільні об'єкти, в даному випадку об'єкт контрольних правовідносин, є результатом діяльності підконтрольних суб'єктів [13, 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 виступають матеріальні блага фізичних і юридичних осіб, з яких в установленому законом порядку стягуються податки, тобто грошові кошти платників, які 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 [14, с. 30].

У цілому погоджуючись із такою точкою зору, необхідно звернути увагу на те, що об'єкт регулювання – це дефініція галузі законодавства податкового права. Тому це твердження потребує уточнення за науковими висновками.

Д. К. Рева вважає, що під об'єктом контрольно-податкового правовідношення необхідно розуміти те, на що впливають (направлені) елементи змісту цього відношення, тобто контрольно-податкові повноваження контролюючого і контрольно-податкові права контролюваного суб'єкта [15, с. 62]. Отже, науковець розуміє під об'єктом дії суб'єктів податкових правовідносин, спрямовані на відповідні матеріальні блага та їх результати [15, с. 61]. Однак, із такою думкою важко погодитися, оскільки дії суб'єктів – це реалізація суб'єктивних прав і обов'язків суб'єктів, що містяться в об'єктивній стороні правовідношення.

А. 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 встановлених податковим законодавством [16, 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.

Н. А. Хантаєва відокремлює предмет і об'єкт оподаткування. На її думку, предмет оподаткування – це реальна річ (земля, автомобіль, інше майно) і нематеріальне благо (державна символіка, економічні показники тощо), з наявністю яких закон пов'язує виникнення податкових зобов'язань. Об'єкт оподаткування – це юридичний факт (дія, подія, стан), який обумовлює обов'язок суб'єкта заплатити податок (вчинення обороту з реалізації товару, володіння майном, здійснення угоди купівлі-продажу, вступу до спадщини, одержання доходу тощо). Кожен податок має самостійний об'єкт оподаткування, який визначається відповідно до другої частини Податкового кодексу України [17, с. 99]. Ми підтримуємо цю думку, оскільки необхідно розмежовувати поняття «об'єкт податкових правовідносин» і «об'єкт оподаткування».

П. Т. Гега та А. М. Доля 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, передача майна, додана вартість продукції, робіт і послуг та інші об'єкти [18, с. 14]. Ця позиція дослідників не може бути нами підтримана, оскільки наведений ними перелік об'єктів податкових правовідносин співпадає з об'єктами оподаткування, що вказані у Податковому кодексі України. Так, у ст. 134 Податкового кодексу (ПК) України міститься визначення об'єкта оподаткування прибутку підприємства; у ст. 156 ПК України закріплено, що

об'єктом оподаткування від діяльності страховика є прибуток від провадження його діяльності, а в ст. 163 ПК України перелічені об'єкти оподаткування резидента. Отже, ПК України встановлює об'єкти оподаткування, які не можна ототожнювати з об'єктами податкових правовідносин. Об'єкт оподаткування – це вид і величина доходу, майно та його вартість, інші предмети, об'єкти, види діяльності, грошова виручка, що обкладається податком [19, с. 604].

На підставі проведеного аналізу дефініції «об'єкт податкових правовідносин» можна стверджувати, що об'єкт оподаткування є матеріальним благом, з якого сплачуються податки. Об'єкт оподаткування є більш вузьким за змістом, ніж об'єкт податкових правовідносин, адже останній є матеріальним благом, на яке спрямована публічна діяльність держави у сфері оподаткування. Публічна діяльність у сфері оподаткування спрямована на встановлення та контроль податків і зборів у державі.

Об'єкт податкових правовідносин встановлено у ст. 6 ПК України. Аналіз змісту цієї статті дає підстави стверджувати, що до об'єкта податкових правовідносин відноситься податок та збір. У ст. 9 ПК України встановлено класифікацію загальнодержавних податків і зборів. Стаття 10 ПК України встановлює види місцевих податків і зборів. 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 дозволяє відокремлювати податкові правовідносини від інших відносин за об'єктом правового регулювання.

Слід зазначити, що у ст. 7 ПК України встановлено, що одним з елементів сплати податку є «об'єкт оподаткування». Як ми вже зазначали, це визначення необхідно відокремлювати від поняття «об'єкта правовідносин», адже об'єкт оподаткування – це юридичні факти (дії, події, стан), які обумовлюють обов'язок суб'єкта заплатити податок (здійснення обороту з реалізації товару, роботи, послуги). Об'єкту оподаткування властиві обов'язкові ознаки: матеріальний характер, зовнішнє вираження (виступає у грошовій або натуральній формі), закріплення відповідним нормативно-правовим актом, зв'язок із платником податку [20, с. 4]. Крім того, у ст. 22 ПК України встановлено, що 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, з 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.

На відміну від цього визначення об'єкт правовідносин – це предмет, на який спрямована діяльність суб'єктів правовідносин,

що здійснюється у процесі реалізації ним своїх юридичних прав і обов'язків [21, с. 68]. Як вказував Г. Ф. Шершеневич, об'єкт слід шукати у благах, які забезпечувані правом як цілі, а не в установленій поведінці, як засоби [22, с. 186]. Отже, для податкового права об'єктом є благо, на яке спрямована діяльність державних органів управління у сфері оподаткування та приватних суб'єктів податкового права з метою поповнення бюджетів усіх рівнів для досягнення економічного та соціального ефекту. Тому таким об'єктом є податки і збори. Таким чином, у податковому праві слід відрізнити визначення «об'єкт оподаткування» та «об'єкт податкових відносин». Останнім слід розуміти податки та збори, що встановлені в державі.

На підставі проведеного дослідження можна запропонувати наступні висновки:

1. Податкове правовідношення, як і будь-яке інше правовідношення, складається з наступних елементів: суб'єктів, об'єкта і змісту. Разом із тим, у теорії податкового права відсутній єдиний підхід до змісту понять «об'єкт правовідношення», «об'єкт права» та «об'єкт оподаткування», які використовуються в податково-правовому регулюванні, що суттєво ускладнює процес удосконалення законодавства у цій сфері.

2. До об'єкта податкових правовідносин запропоновано відносити податки та збори, які являють собою економічне та соціальне благо, спрямоване на розвиток держави і суспільства. Податки і збори є одним з елементів у механізмі побудови соціальної держави. При цьому пропонуємо відокремлювати терміни «об'єкт податкових правовідносин» та «об'єкт оподаткування».

3. Перспективними дослідженнями у подальшому, на нашу думку, могла б стати наукова розробка питань, які стосуються розгляду інших елементів структури податкових правовідносин, зокрема змісту податкових правовідносин, котрий розуміється нами як система суб'єктивних прав та юридичних обов'язків учасників податкових правовідносин, що виникають на підставі юридичних фактів та врегульовані нормами податкового законодавства.

Список літератури: 1. Марченко В. Б. Податкове право : навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц. / В. Б. Марченко, М. Ф. Легкова. – К. : КНЕУ, 2004. – 225 с. 2. Налоговое право России : учеб. для вузов / отв. ред. Ю. А. Крохина. – 2-е изд., перераб. – М. : Норма, 2004. – 720 с. 3. Иоффе О. С. Вопросы теории права / О. С. Иоффе, М. Д. Шаргородский. – М. : Госюриздат, 1961. – 381 с. 4. Вильянский С. И. Лекции по советскому гражданскому праву / С. И. Вильянский. – Харьков : ХГУ, 1958. – Ч. 1. – 339 с. 5. Яичков К. К. К учению о гражданском правоотношении / К. К. Яичков // Вестник МГУ. – № 1. – Серия экономики, философии, права. – 1956. – Вып. I. – С. 129–140. 6. Коркунов Н. М. Лекции по общей теории права. – 8-е изд. – СПб. : Изд. юрид. кн. маг. Н. К. Мартынова, 1909. – 354 с. 7. Ермолаева Е. В. Объект правоотношения: историко-теоретическое исследование : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.01 / Ермолаева Елена Вячеславовна. – Казань, 2004. – 25 с. 8. Халфина Г. О. Общее учение о правоотношении / Г. О. Халфина. – М. : Юрид. лит.,

1974. – 351 с. **9.** Венгеров А. Б. Теория государства и права : учебник / А. Б. Венгеров. – М. : Новый юрист, 1998. – 560 с. **10.** Протасов В. Н. Правоотношение как система / В. Н. Протасов. – М. : Юрид. лит., 1991. – 142 с. **11.** Кечекьян С. Ф. Правоотношение в социалистическом обществе / С. Ф. Кечекьян. – М. : Изд-во АН СССР, 1958. – 186 с. **12.** Алексеев С. С. Общая теория права / С. С. Алексеев. – Т. 2. – М. : Юрид. лит., 1982. – 359 с. **13.** Савченко Л. А. Правові проблеми фінансового контролю в Україні : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.07 / Савченко Леся Анатоліївна. – Ірпінь, 2002. – 455 с. **14.** Бандурка О. М. Податкове право : навч. посіб. / О. М. Бандурка, В. Д. Понікаров, С. М. Попова. – К. : Центр учбової л-ри, 2012. – 312 с. **15.** Рева Д. К вопросу об объекте контрольно-налогового правоотношения / Д. Рева // Підприємництво, господарство і право. – 2004. – № 4. – С. 59–62. **16.** Вострикова Л. Г. Финансовое право : учеб. для вузов / Л. Г. Вострикова. – Изд. 3-е, перераб. и доп. – М. : Юстицинформ, 2007. – 376 с. **17.** Хантаева Н. Л. Теоретические основы налогообложения : учеб. пособие / Н. Л. Хантаева. – Улан-Удэ : ВСГТУ, 2006. – 175 с. **18.** Гега П. Т. Основы податкового права : навч. посіб. – 3-тє вид., виправл. і доповн. / П. Т. Гега, Л. М. Доля. – К. : Т-во «Знання», КОО, 2003. – 302 с. **19.** Економічна енциклопедія : у 3 т. / ред. кол. С. В. Мочерний (відп. ред.). – Т. 2. – К. : Вид. центр «Академія», 2001. – 848 с. **20.** Дубоносова А. С. Правове регулювання об'єкта оподаткування : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Дубоносова Анастасія Сергіївна. – Х., 2009. – 20 с. **21.** Дудин А. П. Объект правоотношений (вопросы теории) / А. П. Дудин. – Саратов : Изд-во Саратов. ун-та, 1980. – 80 с. **22.** Шершеневич Г. Ф. Общая теория права : учеб. пособие : в 2 т. / Г. Ф. Шершеневич. – Т. 2. – М. : Юрист, 1995. – 805 с.

Надійшла до редколегії 23.02.2012

Рассмотрен вопрос об объекте налоговых правоотношений, выяснено место объекта в структуре исследуемых правоотношений. Исследовано соотношение понятий «объект налоговых правоотношений» и «объект налогообложения». Предложено авторское определение понятия объекта налоговых правоотношений, проведён анализ его характерных признаков и особенностей.

A question about the object of tax legal relationships is considered, the place of object in the structure of the investigated legal relationships is found out. Correlation of concepts «object of tax legal relationships» and «object of taxation» is investigated. Authorial definition of concept of object of tax legal relationships is proposed, the analysis of its characteristic signs and features is conducted.