

Мамалуй О.О.

к.ю.н., суддя
Верховний Суд

ОБ'ЄКТ ПОДАТКОВИХ ВІДНОСИН: ПРОБЛЕМИ ТЕОРІЇ ТА ПРАКТИКИ

Суспільні відносини не можуть бути безпредметними. Вони завжди виникають та розвиваються в силу їх орієнтованості на досягнення конкретного результату. У цьому, зокрема і проявляється сама телеологічна складова правовідносин. У даному випадку мова йде про об'єкт суспільного правовідношення, який є структурно-іманентним елементом будь-яких суспільних відносин. Не є в даному випадку виключенням і податкове правовідношення, якому властивий власний об'єкт.

Потрібно зауважити, що станом на сьогоднішній день, ще не було розроблено єдиного підходу до визначення такого поняття як «об'єкт правових відносин». Це у свою чергу пов'язано із цілою варіативністю підходів до визначення того, що саме є основою розвитку відносин – конкретне благо чи сама діяльність? А.П. Дудін з приводу проблематики визначення загальнотеоретичного розуміння терміносполуки «об'єкт правовідносин», зазначав, що дана проблема є однією із найбільш дискусійних у сфері теорії права [1].

Як послідовно зазначав В.М. Єрмоленко структурно об'єкт в рамках правових відносин формує внутрішні зв'язки функціонального характеру, які забезпечують усталеність регламентованих правом суспільних відносин [2]. У структурі правовідносин поняття «об'єкт» є одним із основних інтегративних складників, що перебуває на одному рівні з такими поняттями як «суб'єкт» та «зміст» правовідносин.

Перш ніж перейти до системного дослідження такого поняття, як «об'єкт податкових відносин», слід розглянути загальнотеоретичні підходи до детермінації такого поняття як «об'єкт правовідносин».

В.М. Протасов визначає об'єкт правових відносин слід розглядати як об'єкт інтересів учасників суспільних відносин, що являє собою об'єкт цілеспрямованої діяльності таких суб'єктів [3]. У даному випадку, визначення поняття «об'єкт правовідносин» визначається крізь призму взаємодії таких категорій як «інтерес-дія». Тобто науковець ставить телеологічний акцент при визначенні поняття «об'єкт правовідносин».

В.К. Бабаєв зазначав, що об'єкт правовідношення слід розглядати як те на, що спрямовані (на що впливають) правові відносини [4]. З вище зазначеного визначення вбачається, що науковець визначає об'єктом правовідношення певну категорію на яку цілеспрямовано вчиняється вплив учасників суспільних відносин.

У свою чергу М.І. Матузов та О.В. Малько під об'єктом правових відносин розуміють те з приводу чого реалізуються та на що спрямовуються права та обов'язки учасників суспільних відносин [5]. Крізь призму спрямованості пав та обов'язків розглядають об'єкт правових відносин М.І. Матузов та О.В. Малько. Тобто об'єктом правовідносин науковці визначають те з приводу чого учасники суспільних відносин реалізують міру можливої поведінки (права) та обов'язкової поведінки (обов'язки).

С.С. Алексєєв детермінував об'єкт правовідносин як реальне благо, на охорону чи використання якого отримують своє спрямування юридичні права та обов'язки учасників таких відносин [6]. Змістовно аналогічної позиції дотримувався й А.Д. Машков [7]. Таким чином науковці відмічають, що об'єктом правових відносин є охоронюване або

ж використовуване учасниками правовідношення блага. Така позиція конкретизує специфіку існування блага, що є об'єктом правових відносин.

М.М. Марченко говорить, що під «об'єктами правовідношення» слід розуміти різного роду духовні та матеріальні блага, дії та їх результати, які спрямовані на реалізацію прав та обов'язків суб'єктів правових відносин [8]. На характері благ (матеріальні або ж нематеріальні) зосереджує свою увагу при визначенні відповідного поняття М.М. Марченко.

Що ж стосується О.В. Петришина, то він визначає об'єктом правових відносин як нематеріальні або ж матеріальні блага, з метою отримання, передачі чи використання яких й виникають суб'єктивні права та юридичні обов'язки суб'єктів таких відносин [9]. Що ж стосується вищезазначеної позиції то вона спрямована на конкретизацію блага у зв'язку із яким і виникають правові відносини – матеріальне або ж нематеріальне благо.

У подальшому вбачається за доцільне визначити конкретні різновиди об'єктів правових відносин. Об'єкти правовідношення індивідуалізовані та конкретизовані, вони стосуються суб'єктивних прав та обов'язків учасників таких відносин, вони пов'язані з потенційною можливістю використовувати та розпоряджатися конкретним благом та надають можливість претендувати на конкретні дії інших учасників суспільних відносин. Об'єктами правовідносин можуть виступати:

- предмети матеріального світу: земля, природні ресурси, ліс, надра тощо;
- цінності та речі: гроші, цінні папери, засоби виробництва, будівлі, інші об'єктами майнових відносин, а саме відносин із купівлі продажу, обміну, дарування тощо;
- немайнові блага особистісного характеру: честь, життя, безпека, гідність, освіта, свобода тощо;
- послуги, що є результатом конкретної поведінки, за результатами реалізації якої виникають права та обов'язки учасників суспільних відносин;

- результати духовної (інтелектуальної діяльності): комп'ютерні програм, твори літератури, мистецтва тощо [9].

Аналогічного підходу до визначення видів об'єктів правових відносин дотримується і А.Д. Машков При цьому вчений влучно конкретизує такий перелік, зазначаючи, що об'єктом правових відносин може виступати поведінка та/або дії суб'єктів правовідношення, результати таких дій або ж поведінки. Науковець вірно резюмує, що об'єктом правовідношення виступає те, у зв'язку із чим відбувається сама реалізація прав та обов'язків суб'єктів права [10].

Немаловажливим при дослідженні такого поняття як об'єкт правових відносин є така категорія як інтерес. Як уже відмічалось, об'єктом правовідносин є те, з приводу чого виникають відповідні суспільні відносини. Об'єкт на який спрямовується діяльність учасника суспільних відносин, як правило визначається інтересом який переслідується суб'єктами такої взаємодії. Тобто інтерес, будь то приватний чи публічний інтерес, конкретних учасників є визначальним рушійним механізмом розвитку правових відносин. При цьому в даному випадку важливо зауважити той аспект, що у відносинах публічного характеру інтерес одного учасника (наприклад, владного) призводить до інтеграції в такі відносини зобов'язаного учасника, без необхідності існування зустрічного інтересу.

Що ж стосується об'єкту податкових правовідносин, то він детермінується галузевою специфікою відповідних відносин. При визначенні об'єкта податкових відносин, ми повинні говорити, що за аналогією із загальнотеоретичними підходами, він повинен визначатися у відповідності з тим, з приводу чого виникають самі податкові відносини. Тобто об'єктом є те з приводу чого між учасниками податкових відносин формуються різної складності зв'язки.

Відповідно в аспекті податкових відносин можуть бути застосовані два підходи до визначення об'єкта податкових відносин:

- а) широкий підхід;
- б) вузький підхід.

Так, у відповідності із широким підходом об'єктом податкових відносин є виконання платником податків свого податкового обов'язку та реалізація контрольних повноважень з боку владного учасника податкових відносин. За широким підходом об'єкт податкових відносин визначається із застосуванням конструкцій, які характеризуються підвищеною мірою узагальненості та абстрактності. При цьому саме широкий підхід здатен охопити собою всю варіативність видових об'єктів податкових відносин.

Так, з одного боку податкові відносини виникають в силу виконання зобов'язаними учасниками податкових відносин покладених на них податкових обов'язків. У теорії податкового права, в рамках податкового обов'язку платника податків прийнято виділяти наступні основні інтегративні блоки:

- а) обов'язок із податкового обліку;
- б) обов'язок із сплати податків та зборів;
- в) обов'язок із податкової звітності.

У той же самий час основою виникнення податкових відносин може виступати контрольна діяльність уповноважених органів податкового контролю. Такого роду діяльність є перманентно-реалізованою та пов'язана із забезпеченням реалізації публічного інтересу у податкових відносинах. Загалом, потрібно зазначити, що публічний інтерес для податкових відносин є визначальним. Такого роду підхід обумовлюється тим, що податкові відносини виникають у зв'язку із акумуляцією загальнообов'язкових платежів податкового характеру (податків та зборів), які забезпечують формування фінансової основи існування держави.

Без належної реалізації публічного інтересу податкові відносини зазнали б деградації, що негативно вплинуло б на фінансові можливості держави. Безумовним є той аспект, що інтерес будь-якого платника податків пов'язаний в мінімізації витрат економічного характеру, а отже й у тому, щоб якомога більше «оптимізувати» власні податкові

зобов'язання. У свою чергу, завдання контролюючого органу полягає в максимально можливій реалізації публічного інтересу в рамках відповідних відносин – забезпечити належну сплату платником податків всіх його податкових зобов'язань у повному розмірі. Це однак не означає, що реалізація фіскальної функції може бути забезпечена будь-якими засобами. Реалізація публічного фіскального інтересу повинна здійснюватися із неухильним дотриманням положень чинного законодавства. Між інтересами платника податків та контролюючого органу завжди повинен бути баланс. Щоправда такий баланс має дещо умовний характер, так як в податкових відносинах превалюючим є саме публічний інтерес, що однак, не легітимізує свавілля контролюючого органу, який прагне максимально реалізувати фіскальну функцію. Баланс інтересів учасників податкових відносин гарантується позитивним принципом правового регулювання («дозволено тільки те, що прямо передбачено законом»), яким повинен керуватися у своїй діяльності контролюючий орган.

Відмінним від широкого підходу до визначення об'єкта податкових відносин є вузький підхід. Так, у відповідності із вузьким підходом об'єктом податкових відносин є кошти, які платники податків сплачують в рахунок належних їм податкових зобов'язань (сплата податків та зборів). Тобто, у відповідності із вузьким підходом об'єктом податкових відносин є сплата податків та зборів, які є суміжними проте не тотожними за своїм змістом поняттями. Податок – це обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку відповідно до Податкового кодексу України [11]. Збір – це обов'язковий платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників зборів, з умовою отримання ними спеціальної вигоди, у тому числі внаслідок вчинення на користь таких осіб державними органами, органами місцевого самоврядування, іншими уповноваженими органами та особами юри-

дично значимих дій. Таким чином ми повинні резюмувати, що у відповідності з вузьким підходом, об'єктом оподаткування є блага матеріального характеру (грошові кошти), які в обов'язковому порядку повинні бути сплачені платниками податків в рахунок належних їм податкових зобов'язань.

Принципово важливою в даному випадку є диференціація таких понять як «об'єкт податкових відносин» та «об'єкт оподаткування». Об'єкт податкових відносин є теоретичним поняттям та вказує на те з приводу чого виникають всі податкової відносини. Зміст поняття «об'єкт податкових відносин» визначається на основі теоретичних узагальнень. Що ж стосується об'єкта оподаткування то він є елементом правового механізму конкретного податку. Відповідно до положень п. 22.1 ст. 22 Податкового кодексу 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, з наявністю яких податкове законодавство пов'язує виникнення у платника податкового обов'язку [11].

У рамках правового механізму всіх загальнообов'язкових платежів податкового характеру визначається такий обов'язковий елемент як об'єкт конкретного податку. У випадку його відсутності справлення таких податків та зборів є неможливим. Тобто об'єкт податкових відносин є поняттям загальнотеоретичним, на відміну від змістовно вузького поняття «об'єкт оподаткування», що предметно конкретизується в правовому механізмі конкретного податку або ж збору.

Анотація

У науковій роботі розглянуто загальнотеоретичні підходи до детермінації поняття «об'єкт правовідносин» і огляду на неможливість існування безпредметних відносин, здійснено системне дослідження такого поняття як «об'єкт податкових відносин». Акцентовано увагу на відсутності єдиного підходу до визначення такого поняття як «об'єкт правових відносин» з огляду на варіативність підходів для такого визначення. Визначено конкретні різновиди об'єктів правових відносин. При дослідженні такого поняття «об'єкт правових відносин» акцентовано увагу на категорії «інтерес» як на визначальному рушійному механізмі розвитку правових відносин. Зазначена необхідність наявності балансу між інтересами платника податків та контролюючого органу, який має дещо умовний характер, так як в податкових відносинах превалюючим є саме публічний інтерес, що однак, не легітимізує свавілля контролюючого органу, який прагне максимально реалізувати фіскальну функцію. В процесі розгляду питання про об'єкт податкових відносин застосовані два підходи до визначення об'єкта податкових відносин: широкий та вузький. В рамках податкового обов'язку платника податків прийнято виділено наступні основні інтегративні блоки: обов'язок із податкового обліку; обов'язок із сплати податків та зборів; обов'язок із податкової звітності. Автором здійснено диференціацію таких понять як «об'єкт податкових відносин» та «об'єкт оподаткування». У рамках правового механізму всіх загальнообов'язкових платежів податкового характеру визначено такий обов'язковий елемент як об'єкт конкретного податку, у випадку відсутності якого справлення податків та зборів є неможливим. Автором вказано на занальнотеоретичність поняття «об'єкт податкових відносин», на відміну від змістовно вузького поняття «об'єкт оподаткування», що предметно конкретизується в правовому механізмі конкретного податку або ж збору.

Ключові слова: об'єкт податкових відносин, об'єкт правових відносин, інтерес, об'єкт оподаткування.

Mamaluy O.O. The object of tax relations: problems of theory and practice

Summary

In the scientific work the general theoretical approaches to the determination of the concept of "legal object" and considering the impossibility of meaningless relations are considered, the systematic study of such concept as "object of tax relations" is carried out. Attention is drawn to the lack of a unified approach to defining such a term as a «legal relations object», given the variability of approaches for such a definition. The specific types of legal relations are identified. In exploring such a concept, the object of legal relations, the focus is on the category of "interest" as the determining driving mechanism for the development of legal relations. The need for a balance between the interests of the taxpayer and the controlling body, which is somewhat conditional, is noted, since in public relations the prevailing interest is the public interest, which, however, does not legitimize the arbitrariness of the controlling body seeking to maximize fiscal function. There are two approaches to determining a tax relationship object: the broad and the narrow. The following main integrative blocks have been identified as part of the taxpayer's tax liability: tax accounting obligations; duty to pay taxes and fees; tax reporting obligations. The author differentiates such concepts as "tax object" and "tax object". The legal mechanism of all mandatory tax payments defines such a compulsory element as the object of a specific tax, in the absence of which tax and levying is impossible. The author points to the zonatheoretical concept of the object of "tax object", as opposed to the substantively narrower concept of "object of taxation", which is specified in the legal mechanism of a specific tax or levy.

Key words: object of tax relations, legal relations object, interest, object of taxation.

Список використаних джерел:

1. Дудин А.П. Объект правоотношения (вопросы теории). Саратов : Изд-во Саратовского ун-та, 1980. 81 с. (с. 3)
2. Єрмоленко В.М. Об'єкт у структурі правовідносин. *Юридична Україна*. 2004. № 1. С. 11–15. (с. 11)
3. Протасов В.Н. Категория «объект правоотношения»: системный и деятельный подходы. *Советское государство и право*. 1988. № 2. С. 128–134. (с. 129)
4. Теория государства и права. Учебник под ред. В.К. Бабаева. М. : Юристъ, 1999. 592 с. (с. 425)
5. Теория государства и права: курс лекций / [Байтин М.И., Григорьев Ф.А., Зайцев М.И. и др.]; под ред. Н.И. Матузова, А.В. Малько. М. : Юристъ, 1997. 672 с. (с. 493)
6. Теория государства и права / [Алексеев С.С., Васьков П.Т., Дюрягин И.Я. и др.]; под ред. Алексеева С.С. М. : Юрид. лит., 1985. 480 с.
7. Машков А.Д. Теорія держави і права. URL: https://pidruchniki.com/2015073165747/pravo/obyekt_pravovidnosin.
8. 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. (с. 361)
9. Загальна теорія держави і права: [Підручник для студентів юридичних вищих навчальних закладів] / М.В. Цвік, О.В. Петришин, Л.В. Авраменко та ін.; За ред. д-ра юрид. наук, проф., акад. АПРН України М.В. Цвіка, д-ра юрид. наук, проф., акад. АПРН України О.В. Петришина. Харків: Право, 2009. 584 с. (с. 343)
10. Машков А. Д. Теорія держави і права. URL: https://pidruchniki.com/2015073165747/pravo/obyekt_pravovidnosin.
11. Податковий кодекс України в редакції від 20.10.2019 р.. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/ed20191020>.