

## ОБ'ЄКТ ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИН У СУЧАСНІЙ ДОКТРИНІ ПОДАТКОВОГО ПРАВА

### OBJECT OF TAX RELATIONSHIP IN MODERN DOCTRINE OF TAX LAW

Філіпович І.О., аспірант кафедри фінансового права  
Університет державної фіскальної служби України

Стаття присвячена висвітленню однієї з важливих теоретико-методологічних проблем, якою є зміст категорії «об'єкт податкових правовідносин», оскільки нині можна виокремити досить широке коло різних підходів дослідників податкового права: 1) сукупність матеріальних та/або нематеріальних благ, рішень, дій чи бездіяльності суб'єктів податкових правовідносин, а також результати їх діяльності у сфері оподаткування, спрямовані на забезпечення поповнення бюджетів усіх рівнів для досягнення економічного та соціального ефектів; 2) результат спільної дії платників податків і уповноважених державою (територіальною громадою) органів, який полягає у своєчасній і повній сплаті суми податку; 3) матеріальні та нематеріальні блага, на які спрямовано поведінку учасників податкових правовідносин; 4) кошти платників, що надходять у доходи бюджетів, у широкому розумінні та гроші, щодо яких між суб'єктами податкових правовідносин формується правовий зв'язок у вузькому розумінні; 5) кошти, предмети, а також діяльність, яка породжує податковий обов'язок і пов'язана з ним; 6) сума податку, яка підлягає сплаті; 7) об'єкти оподаткування, а також права й обов'язки суб'єктів податкового права. Дослідник узагальнює наведені підходи та характеризує їх у контексті відповідності існуючим правовим реаліям із визначенням переваг, особливостей і недоліків. На основі проведеного порівняльного аналізу та систематизації пропонується розуміти під категорією «об'єкт податкових правовідносин»: 1) податок та збір (сума грошових коштів, що підлягає внесенню до відповідного бюджету); 2) поведінку (дії, бездіяльність) суб'єктів податкових правовідносин; 3) результати дій (бездіяльності) суб'єктів податкових правовідносин.

**Ключові слова:** об'єкт, податкове регулювання, податкові правовідносини, податкове право України.

The article is devoted to the analysis of one of the most important theoretical and methodological issues which is the content of the category "object of tax relationship" because there is a wide range of different approaches among the modern researchers in the area of tax law: 1) the whole combination of tangible and/or intangible goods, decisions, actions or inaction of subjects of tax relationships as well as results of their activities in the area of taxation aimed at the maintenance of filing budget of all levels for the goal of better economic and social effects; 2) the result of mutual actions of taxpayers and authorities authorized by the state or the subsequent territorial powers that results in the payment of full amount of tax needed to be paid; 3) tangible and intangible goods on which the behavior of participants of tax relationships is focused; 4) the funds of taxpayers paid to the budgets of all levels in a wide interpretation and the funds that determine the legal connection between the different subjects of tax relationships in a narrow interpretation; 5) funds, goods and kinds of activities that determine the legal obligation and are connected with it; 6) objects of taxation as well as rights and obligations of subjects of tax law. The author generalizes the approaches proposed by the other researchers and characterizes them in the context of appropriateness to existing legal realm as well as defines their benefits, deficiencies and traits. On the basis of comparative analysis and the systematization proposed by the author, there is a proposal to interpret the category "object of tax relationship" as including (1) tax and duty (the amount of funds that should be paid to the state or local budget), (2) behavior (actions and inactivity) of the participant of tax relationships and (3) the results of actions and inaction of the subjects of tax relationships.

**Key words:** object, tax regulation, tax relationship, tax law of Ukraine.

Об'єкт податкових правовідносин є центральною категорією в контексті визначення меж податкового регулювання, а тому неможливо забезпечити ефективне податкове регулювання без встановлення чіткого розуміння змісту категорії «об'єкт податкових правовідносин», особливо з огляду на динамічний характер розвитку вітчизняного податкового права та сучасні виклики, пов'язані із глобалізацією.

І все ж у процесі дослідження динаміки фінансових правовідносин О. Макух змушений констатувати, що під час проведення аналізу природи об'єкта фінансових правовідносин потрібно враховувати те, що спеціального, вузько спрямованого дослідження цієї проблеми в сучасній вітчизняній науці немає [1, с. 158]. Водночас це не означає, що об'єкт податкових правовідносин не перебуває в центрі уваги вітчизняних дослідників, що підтверджується роботами, зокрема, О. Баїк, І. Бабіна, Ю. Аністратенко, Л. Касьяненко, М. Кучерявенко, В. Теремецького. Отримані результати потребують свого узагальнення, систематизації й актуалізації, враховуючи останні тенденції та тенденції в розвитку механізму податкового регулювання в Україні.

Основною метою статті є визначення змісту категорії «об'єкт податкових правовідносин» у рамках сучасної доктрини податкового права.

Особливістю податкових правовідносин є специфіка їхнього об'єкта. У своєму дисертаційному дослідженні О. Баїк наголошує на тому, що термін «об'єкт» має широке смислове навантаження, тому перш ніж вести мову про визначення категорії «об'єкт податкових правовідносин», необхідно встановити належне розуміння терміна «об'єкт» [2, с. 200].

У контексті класифікації об'єктів правовідносин і виокремлення їх як природних об'єктів, речей, немайнових благ (особистих і соціальних), результатів дій (зокрема, послуг і результатів робіт), об'єктів права інтелектуальної власності для податкового права характерні лише такі різновиди, як матеріальні (наприклад, грошові кошти у формі податкових платежів) і нематеріальні блага (наприклад, податкова інформація). Враховуючи дану обставину, О. Чорномаз пропонує поділяти податкові правовідносини на майнові та немайнові [3, с. 159]. До майнових, на думку дослідниці, належать відносини щодо сплати податків, зборів, податкового боргу, пені; об'єктом немайнових (організаційних) податкових правовідносин є діяльність їхніх суб'єктів, а тому до немайнових відносин належать відносини, які виникають під час податкового контролю, встановлення податків.

У свою чергу, В. Теремецьким пропонується під об'єктом податкових правовідносин розуміти сукупність матеріальних та/або нематеріальних благ, рішень, дій чи бездіяльності суб'єктів податкових правовідносин, а також результати їх діяльності у сфері оподаткування, спрямовані на забезпечення поповнення бюджетів усіх рівнів для досягнення економічного та соціального ефектів [4, с. 15]. А от І. Бабін об'єктом податкових правовідносин вважає результат спільної дії платників податків і уповноважених державою (територіальною громадою) органів, який полягає у своєчасній і повній сплаті суми податку [5, с. 55].

Досліджуючи податкові правовідносини, І. Пасічна дає характеристику об'єкта податкових правовідносин як матеріальних (грошові кошти у формі податків і зборів) і нематеріальних (результати дій, податкова інформація)

благ, щодо яких виникає правовий зв'язок між суб'єктами податкових правовідносин, детермінований публічними інтересами в надходженні податків і зборів до публічних (централізованих і децентралізованих) фондів грошових коштів [6, с. 4]. Дослідниця пропонує виокремлювати загальний, видовий і простий об'єкти податкових правовідносин. Загальним об'єктом податкових правовідносин, на її думку, є грошові кошти у вигляді податків і зборів (обов'язкові платежі). Матеріальним і нематеріальним може бути об'єкт податкових правовідносин, причому другий неодмінно пов'язаний із першим, будучи або похідним від нього, або таким, що передує йому. Простими об'єктами податкових правовідносин І. Пасічна вважає матеріальні й нематеріальні результати дій суб'єктів податкових правовідносин, як-от конкретна сума податку, окремі податково-правові акти й документи (звіти, декларації, товарно-касові книги, податковий запит, акт перевірки, рішення про застосування фінансових санкцій, скарга на дії контролюючих органів, рішення про надання податкової знижки, податкова консультація тощо). Загальний об'єкт не є сукупністю видових об'єктів, так само, як видовий об'єкт не є сукупністю простих, він є новою якістю, результатом нагромадження та зміни останніх [6, с. 10].

На думку Д. Сахно, під загальним об'єктом податкових правовідносин можна розуміти поведінку їх учасників (зобов'язаних (платників податків) і уповноважених (контролюючих органів)) [7, с. 333], науковець слушно зауважує, що як у загальній теорії права, так і на рівні фінансово-правової доктрини спостерігається дискусія щодо того, що варто вважати об'єктом правовідносин. Посилаючись на позицію С. Алексєєва, дослідник наголошує на тому, що «об'єкт правовідносин не можна змішувати з об'єктом правового регулювання. Поведінка людей (суспільні відносини) стає об'єктом правовідносин, якщо їх розглядати як загальне явище. Але якщо правовідносини розглядаються як єдність юридичної форми й матеріального змісту, місце поведінки людей в їх побудові виявляється вже визначеним: поведінка утворює їхній матеріальний зміст. Якщо ж і тут у висвітленні об'єкта ще раз посилатися на поведінку людей, це вже буде простим повторенням, яке, звичайно, ні на крок не просує нас уперед. Характеризуючи об'єкт правовідносин, потрібно виходити не з того, що правовідносини разом з іншими частинами механізму правового регулювання впливають на суспільні відносини, а з особливих функцій суб'єктивних прав і обов'язків. Із цього погляду об'єктом правовідносин є не поведінка людей, а ті явища (предмети навколишнього світу), на які спрямовані права й обов'язки, а значить, і сама поведінка учасників правовідносин» [8].

Водночас, відповідно до моністичної теорії розуміння об'єкта правовідносин, представником якої вважається О. Йоффе, об'єкту правовідносин має бути властива здатність реагувати на правовий вплив, а оскільки лише людська поведінка здатна до цього, тоді людську поведінку і варто визнати об'єктом прав і обов'язків [9, с. 82]. Отже, єдиним визнаним об'єктом правовідносин є поведінка суб'єкта, а саме учасника правовідносин.

Про труднощі у визначенні об'єкта податкових правовідносин неодноразово йшлося у працях представників вітчизняної доктрини податкового права, зокрема зазначено, що в такому разі варто виходити з того, чим виступають ті об'єкти, на яких зосереджується інтерес особи, і внаслідок цього, на що спрямована поведінка учасника даного правовідношення з метою його задоволення, у рамках його суб'єктивних прав і обов'язків, що визначені нормативно [10].

З огляду на те, що податкові правовідносини є різновидом фінансових правовідносин, уявляється за доцільне врахувати підхід М. Карасьової щодо виокремлення таких об'єктів: відокремлених від матеріального змісту право-

відносин – таких, що тією чи іншою мірою конкретно зафіксовані або впливають з аналізу фінансово-правових норм та існують як явища (предмети) навколишнього світу; та невідокремлених від матеріального змісту правовідносин – тих, що не зафіксовані у фінансово-правових нормах і можуть бути виділені лише у процесі наукового абстрагування та є результатом діяльності суб'єктів фінансових правовідносин, що невіддільний від його матеріального змісту. До відокремлених об'єктів фінансових правовідносин дослідниця відносить і податки та збори, штрафи та пені, податковий кредит, інвестиційний податковий кредит, відстрочку та розстрочку як зміну строку сплати податку та збору тощо. До невідокремлених об'єктів пропонується відносити результати діяльності контролюючих органів [11, с. 130]. Такої ж думки дотримується Ю. Крохіна [12, с. 98]. Пропонується доповнити систему об'єктів податкових правовідносин, що стосуються результату діяльності контролюючих органів, таким їх різновидом, як оскарження дій (бездіяльності) або рішень посадових (службових) осіб контролюючих органів.

На думку І. Кучерова, об'єктом податкових правовідносин є те, на що спрямована поведінка його учасників. У даному разі йдеться передусім про грошові кошти (матеріальне благо), які повинні бути внесені платником податків до бюджету або позабюджетний фонд у формі податку або збору або стягнуті примусово податковими органами. Щодо стягнення пені за прострочення сплати обов'язкових платежів і штрафів за порушення податкового законодавства, заліку або повернення надміру сплачених податків і зборів, збереження інформації, що становить податкову таємницю, теж можуть виникати податкові правовідносини [13, с. 87–88].

Зі свого боку, Л. Касьяненко та колектив співавторів на чолі з нею доходять висновку, що об'єкт податкових правовідносин варто розглядати у широкому та вузькому значеннях [14, с. 36]. У першому разі обстоюється позиція, що об'єкт правовідносин становлять кошти платників, що надходять у доходи бюджетів, у другому – гроші, стосовно яких між суб'єктами податкових правовідносин формується правовий зв'язок.

Щодо цієї проблеми М. Кучерявенко має таку думку: об'єктом податкових правовідносин виступають кошти, предмети, а також діяльність, яка породжує податковий обов'язок і пов'язана з ним. Отже, до об'єкта податкових правовідносин включається весь комплекс явищ, діяльності та дій, що регулюються податковими правовідносинами та пов'язані із предметом останніх [15, с. 194]. Дослідник наголошує на тому, що, аналізуючи зміст об'єкта податкових правовідносин, важливо провести розмежування між ним і об'єктом оподаткування, доречнішим є порівняння цих понять як загального й окремого. Зміст об'єкта податкових правовідносин необхідно пов'язувати з відносинами щодо виконання всієї сукупності податкового обов'язку, що становлять обов'язки, пов'язані з податковим обліком, особливостями та строками сплати податку, податковою звітністю. Водночас об'єкт оподаткування асоціюється з більш вузькою групою відносин, ідеться про певні різновиди матеріально-речовинних благ, елементів вартості. У цьому плані примітним є те, що фактично вітчизняне податкове законодавство не пішло шляхом формування родового поняття об'єкта оподаткування, а використовує більш прагматичний шлях – закріплення переліку різновидів об'єктів оподаткування (прибуток, дохід, додана вартість тощо), який навіть не має вичерпного характеру [16].

Отже, поняття «об'єкт оподаткування» передбачає два підходи: правовий (розширений) і законодавчий (більш вузький). Як правова категорія об'єкт оподаткування являє собою родову формулювання об'єкта (доходи чи їхня частина, майно, вартість тощо), з яким пов'язане виникнення обов'язку платника податків сплатити податок.

У більш вузькому розумінні (яке в основному закріплюється в законодавчих актах) об'єкти оподаткування можна охарактеризувати як видові форми родового поняття об'єкта оподаткування (доходи фізичних осіб, майно юридичних осіб тощо), що і закріплюються спеціальними статтями Податкового кодексу України. Загальна характеристика об'єкта оподаткування наведена у ст. 22 Податкового кодексу України (далі – ПК України). Умова, за якою фізична особа, юридична особа чи відокремлений підрозділ юридичної особи стають платниками податків, – наявність об'єкта оподаткування. Тобто такі особи повинні мати, одержувати, передавати об'єкти оподаткування або провадити діяльність (здійснювати операції), що є об'єктом оподаткування. За кожним видом податку чи збору ПК України визначається свій об'єкт оподаткування. А от визначення об'єктів податкових правовідносин або їх переліку ПК України не має.

Отже, цілком логічним є як розмежування об'єкта та предмета податкових правовідносин, так і виокремлення матеріального і юридичного об'єкта податкових правовідносин, на чому наголошує В. Яговкіна [17, с. 10]. Під матеріальним об'єктом пропонується розуміти податок і збір, оскільки цей об'єкт залишається незмінним, незалежно від виду податкових правовідносин, що надає йому майнового характеру. Юридичним об'єктом є поведінка учасників податкових правовідносин, що змінюється залежно від їх виду. Предмет податкових правовідносин – це те майно, щодо якого виникає конкретне правовідношення (тобто фактично предметом є об'єкт оподаткування, що розуміється законодавцем як юридичний факт, який спричиняє виникнення податкових правовідносин). А от М. Разгільдієва, досліджуючи правове регулювання оподаткування майна фізичних осіб, вказує, що об'єктом податкових правовідносин не є податок як платіж, який відповідає певним

характеристикам, ідеться про врегульовані правом відносини щодо податку, тобто відносини, спрямовані на формування грошових фондів держави [18, с. 20]. На думку І. Самсіна, об'єктом податкових правовідносин необхідно вважати суму податку, яка підлягає сплаті. Беручи до уваги позиції інтересу суб'єктів податкового правовідношення, поведінка, діяльність, дії й інші явища мають другорядне значення стосовно суми податку [19, с. 15].

Водночас Ю. Крохіна веде мову про те, що об'єктами податкових правовідносин можуть виступати об'єкти оподаткування, а також права й обов'язки суб'єктів податкового права [20, с. 63]. У своєму дисертаційному дослідженні, незважаючи на відносну усталеність підходів до визначення об'єктів податкових правовідносин, О. Баїк, на жаль, досить розмито окреслює їх коло, вказуючи, що ними є матеріальне за змістом врегульоване нормами права явище реальної дійсності, на яке впливає діяльність суб'єктів, права й обов'язки яких закріплено в чинних нормах податкового права [21, с. 214].

Отже, підходячи концептуально до множинності об'єктів податкових правовідносин та виходячи з аналізу норм податкового законодавства в поєднанні з результатами доктринальних напрацювань, пропонується виділяти як об'єкт податкових правовідносин:

- 1) податок та збір (сума грошових коштів, що підлягає внесенню до відповідного бюджету);
- 2) поведінку (дії, бездіяльність) суб'єктів податкових правовідносин;
- 3) результати дій (бездіяльності) суб'єктів податкових правовідносин.

Необхідно зауважити, що об'єкт податкових правовідносин є динамічною категорією, яка змінюється під впливом тенденцій і змін у механізмі податкового регулювання загалом.

#### ЛІТЕРАТУРА

1. Макух О. Динаміка фінансових правовідносин: методологічний аспект : дис. ... докт. юрид. наук: 12.00.07. Запоріжжя, 2017. 411 с.
2. Баїк О. Понятійно-категоріальний апарат податкового права України : дис. ... докт. юрид. наук: 12.00.07. Львів, 2019. 522 с.
3. Черномаз О. Податкове право України : навчальний посібник. Львів : ЛьвДУВС, 2016. 700 с.
4. Теремецький В. Адміністративно-правове регулювання податкових відносин в Україні : автореф. дис. ... докт. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2013. 36 с.
5. Бабін І. Податкове право : навчальний посібник. Чернівці : Чернівецький нац. ун-т, 2013. 496 с.
6. Пасічна І. Податкові правовідносини в Україні: стан та перспективи розвитку : автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Запоріжжя, 2014. 23 с.
7. Сахно Д. Податкові правовідносини як сфера зловживання правом. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції*. 2017. № 6. Т. 4. С. 331–334.
8. Алексеев С. Собрание сочинений : в 10-ти т. Т. 3 : Проблемы теории права : курс лекций. Москва : Статут, 2010. 781 с.
9. Иоффе О. Правоотношение по советскому гражданскому праву / отв. ред. С. Аскназий. Ленинград : Изд-во Ленингр. ун-та, 1949. 144 с.
10. Герасимов Е. Общая характеристика субъектов и объектов российского налогового права и правоотношений. *Молодой ученый*. 2018. № 21. С. 346–351. URL: <https://moluch.ru/archive/207/50613/> (дата звернення: 06.02.2020).
11. Карасева М. Финансовое право Российской Федерации : учебник / отв. ред. М. Карасева. Москва : Юристъ, 2004. 576 с.
12. Крохина Ю. Налоговое право России : учебник для вузов / отв. ред. Ю. Крохина. 2-е изд., перераб. Москва : Норма, 2004. 720 с.
13. Кучеров И. Налоговое право России. Москва, 2001. 639 с.
14. Податкове право України: альбом схем : навчальний посібник / Л. Касьяненко та ін. ; за заг. ред. Л. Касьяненко. Київ : Алерта, 2013. 112 с.
15. Кучерявенко Н. Курс налогового права : в 2-х т. Т. 1 : Общая часть / под ред. Д. Щекина. Москва : Статут, 2009. 863 с.
16. Кучерявенко М. Податкове право України : навчальний посібник. Харків : Право, 2013. 536 с.
17. Яговкіна В. Налоговое правоотношение: теоретико-правовой аспект : автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. Москва, 2003. 28 с.
18. Разгильдиева М. Правовое регулирование налогообложения имущества физических лиц : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 1998. 23 с.
19. Самсін І. Податкове зобов'язання в механізмі фінансово-правового регулювання: методологічний аспект : автореф. дис. ... докт. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2014. 36 с.
20. Крохина Ю. Налоговое право : учебник для академического бакалавриата. Москва : Юрайт, 2016. 428 с.