

органів державної влади, органів місцевого самоврядування, посадових і службових осіб. Також, вважаємо, що така система в Україні створювала б додаткові перешкоди на шляху платника податку до захисту своїх законних прав, наприклад, у вигляді втрати часу.

СИДОРУК Р. А.

Національний університет «Одеська юридична академія»,
асистент кафедри адміністративного та фінансового права, аспірант

ДО ПИТАННЯ ПРО ОБ'ЄКТ ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИН

Податкові правовідносини як і будь-які правовідносини мають свою структуру, яка складається із взаємопов'язаних елементів: суб'єкта, об'єкта та змісту. Відсутність хоча б одного із цих елементів свідчить про неможливість виникнення самих правовідносин. Так, в теорії права досліджувалися безоб'єктні правовідносини, проте дані позиції не знайшли підтримки у більшості науковців. Тому виключення об'єкта правовідносин призведе до зникнення правовідносин. В теорії податкового права відсутня єдина точка зору щодо визначення об'єкта податкових правовідносин, тому виникає необхідність в комплексному аналізі та формуванні цілісного підходу щодо даного питання.

Необхідно зазначити, що податкові правовідносини, будучи суспільними відносинами, врегульованими нормами права, безпосередньо чинять вплив на об'єкт правовідносин через фактичний зміст правовідносин, тобто через поведінку учасників. Тому в юридичній науці виникла розбіжність чи відносити до об'єктів правовідносин не лише матеріальні об'єкти, а ще й поведінку учасників правовідносин. Так, в теорії права існують дві основні теорії об'єкта правовідносин: моністична та плюралістична (Толстой Ю. К. К теории правоотношения. — Ленинград: Изд-во Ленингр. ун-та, 1959, с. 67). Прихильники плюралістичної теорії визнають множинність об'єктів правовідносин. Представники іншої теорії об'єктом правовідносин вважають поведінку зобов'язаної особи. З приводу цього слушною є точка зору С. С. Алексєєва, який, здійснюючи поділ правовідносин на правовідносини активного та пасивного типу, зазначив, що суттєвою особливістю об'єктів у правовідносинах активного типу є те, що вони завжди виступають у вигляді результату дій зобов'язаної особи (Алексєєв С. С. Проблемы теории права: курс лекций: в 2 т. — Свердловск, 1972. — Т. 1. Основные вопросы общей теории социалистического права. — с. 158).

У теорії податкового права деякі дослідники об'єкт податкових правовідносин зводять виключно до матеріальних речей. Так, С. Д. Ципкін вважає, що оскільки суб'єкти податкових правовідносин вступають у відносини з приводу конкретного платежу, то сума цього платежу і є основним об'єктом (предметом) податкових правовідносин (Ципкін С. Д. Доходы государственного бюджета СССР. Правовые вопросы. — М., 1973, с. 61). Однак, є податкові правовідносини, які безпосередньо не пов'язані зі сплатою податків та зборів. Зокрема, це стосується контрольних податкових правовідносин (наприклад, облікових).

Іншої позиції дотримується І. А. Ларютіна, яка до об'єктів міжнародних податкових правовідносин відносить отримані платником податків доходи, прибуток, майно, на оподаткування яких можуть претендувати декілька держав (Ларютина И. А. Избежание двойного налогообложения и уклонение от уплаты налогов в международном налоговом праве. Автореферат на соискание ученой степени кандидата юридических наук. — М., 2002, с. 15). Але в даному випадку об'єкт податкових правовідносин прирівнюється до об'єкта оподаткування, що є недоцільним. Дані поняття взаємопов'язані, зокрема, поява об'єкта оподаткування повинна розглядатися як юридичний факт, що спричиняє виникнення, зміну чи припинення податкових правовідносин.

Досить переконливою є позиція О. С. Іоффе, який зазначив, що у правовідносинах є юридичний і матеріальний об'єкти. Під юридичним об'єктом він розумів поведінку зобов'язаних осіб, на яку правовідносини впливають безпосередньо; матеріальним об'єктом є речі, на які правовідносини впливають лише через поведінку їх учасників, але не прямо. Як вважає вчений, це дозволяє правильно визначити форми активного впливу права і правовідносин на суспільство, враховуючи, що не всі правовідносини мають матеріальний об'єкт, але всі правовідносини мають юридичний об'єкт (Іоффе О. С. Спорные вопросы учения о правоотношении // Избранные труды по гражданскому праву. — М.: Статут, 2000, с. 673—674, 680).

Поведінку як об'єкт податкових правовідносин виділяє і М. В. Карасьова, яка вважає, що об'єктом організаційних податкових правовідносин, позбавлених безпосередньо майнового змісту, є поведінка суб'єктів, спрямована на забезпечення встановленого порядку у сфері оподаткування (Карасева М. В. Финансовое правоотношение — М.: НОРМА, 2001, с. 145).

Досліджуючи поняття об'єкта податкових правовідносин, М. П. Кучерявенко вказує, що виокремлення як об'єкта податкових правовідносин тільки речей, матеріальних благ залишає за сферою податково-правового регулювання досить значну частину облікових, звітних відносин, що безпосередньо регулюють рух матеріальних

цінностей. Тому, аналізуючи категорію об'єкта податкових правовідносин, слід враховувати і діяльність податкових органів та платників податків (Кучерявенко М. П. Податкове право: підручник. — Х.: Право, 2013, с. 94).

Виділяючи у складі об'єкта податкових правовідносин діяльність (поведінку), виникає питання щодо розмежування об'єкта та матеріального змісту правовідносин. В. Д. Чернадчук зазначає, що дії не можуть бути об'єктом правовідносин, оскільки вони врегульовані бюджетно-правовою нормою і є об'єктом правового регулювання. Об'єктом правовідносин є результат дій, на який і спрямована поведінка суб'єкта (Чернадчук В. Д. Стан та перспективи розвитку бюджетних правовідносин в Україні: монографія. — Суми: Університетська книга, 2008, с. 298). Тобто не сама діяльність (поведінка), а результат діяльності буде юридичним об'єктом в тому числі і податкових правовідносин. Однак неможливо зводити об'єкт податкових правовідносин лише до результатів діяльності, оскільки це призведе до розширення сфери правового регулювання і до виникнення різних видів правовідносин. Тому вважається переконливим позиція, відповідно до якої вирішальний вплив на поведінку тих чи інших учасників правовідносин здійснює матеріальний об'єкт — сам грошовий платіж у формі податку чи збору.

Таким чином, враховуючи виражені позиції відносно об'єкта податкових правовідносин, вважаємо, що матеріальним об'єктом податкових правовідносин буде грошовий платіж у формі податку чи збору, сплачений до відповідного бюджету, оскільки саме цей об'єкт свідчить про майновий характер податкових правовідносин та зумовлює специфіку механізму правового регулювання. Саме такий обов'язковий платіж задовольняє публічно-фінансовий інтерес. Однак відповідний об'єкт не завжди буде присутній в деяких видах податкових правовідносин, тому необхідно враховувати результат діяльності учасників правовідносин (юридичний об'єкт), пов'язаний зі справлянням податків та зборів.