

DOI <https://doi.org/10.51647/kelm.2022.2.40>

PRZEDMIOT OPODATKOWANIA JAKO JEDEN Z ELEMENTÓW PODSTAWY POWSTANIA OBOWIĄZKU PODATKOWEGO

Oleksandr Mandziuk

aspirant Katedry Prawa Finansowego Narodowego Uniwersytetu Prawniczego

imienia Jarosława Mądrego (Charków, Ukraina)

ORCID ID: 0000-0002-6941-9198

alex.mand42@gmail.com

Adnotacja. W artykule zbadano proces powstawania stosunków prawnych dotyczących opodatkowania. Podczas badania zastosowano metodę doktrynalną, która pozwoliła scharakteryzować różne podejścia naukowców dotyczące podstaw powstania stosunku prawnego do poboru podatku dochodowego od osób fizycznych i ich znaczenia w dalszej realizacji procedur wykonywania obowiązku podatkowego. Przeprowadzono porównawczą analizę prawną konstytucyjnego umocowania obowiązku podatkowego w ustawodawstwie kilku krajów. Uzasadnione jest niepraktyczne powiązanie podstaw powstania, zmiany lub rozwiązania podatkowych stosunków prawnych albo tylko z przedmiotem opodatkowania lub tylko z faktem prawnym, ponieważ warunkiem powstania podatkowych stosunków prawnych jest osobowość prawna podatkowa i norma podatkowo-prawna, a podstawą ich powstania, funkcjonowania i rozwiązania odpowiadni fakt prawny. W przypadku braku jednej z tych przesłanek stosunek prawny nie może powstać.

Słowa kluczowe: podatek, fakt prawny, mechanizm prawny podatku, przychód, osobowość prawna, czynności prawne, zdarzenia prawne.

OBJECT OF TAXATION AS ONE OF THE COMPONENT GROUNDS FOR THE INCOME OF TAX LIABILITY

Oleksandr Mandziuk

Postgraduate Student at the Department of Financial Law

of Yaroslav Mudryi National Law University (Kharkiv, Ukraine)

ORCID ID: 0000-0002-6941-9198

alex.mand42@gmail.com

Abstract. The article explores the process of the emergence of legal relations regarding taxation. In the course of the study, a doctrinal method was used, which made it possible to characterize the various approaches of scientists regarding the grounds for the emergence of legal relations for the collection of personal income tax and their significance in the further implementation of procedures for fulfilling the tax debt. A comparative legal analysis of the constitutional fixing of the tax obligation in the legislation of several countries has been carried out. The inexpediency of linking the grounds for the emergence, change, or termination of tax legal relations either only with the object of taxation, or only with a legal fact is substantiated, since the prerequisite for the emergence of tax legal relations is the tax legal personality and the tax legal norm, and the basis for their occurrence, functioning and termination is the corresponding legal fact. In the absence of one of these prerequisites, legal relations cannot arise.

Key words: tax, legal fact, legal mechanism of tax, income, legal personality, legal actions, legal events.

ОБ'ЄКТ ОПОДАТКУВАННЯ ЯК ОДИН ЗІ СКЛАДНИКІВ ПІДСТАВИ ВИНИКНЕННЯ ПОДАТКОВОГО ОБОВ'ЯЗКУ

Олександр Мандзюк

аспірант кафедри фінансового права Національного юридичного університету

імені Ярослава Мудрого (Харків, Україна)

ORCID ID: 0000-0002-6941-9198

alex.mand42@gmail.com

Анотація. У статті досліджено процес виникнення правовідносин з приводу оподаткування. Під час дослідження використано доктринальний метод, який дав змогу охарактеризувати різноманітні підходи науковців до підстав виникнення правовідносин зі справляння податку на доходи фізичних осіб та їх значення у подальшій реалізації процедур виконання податкового обов'язку. Проведено порівняльно-правовий аналіз конституційного закріплення податкового обов'язку в законодавствах декількох країн. Обґрунтовано недоцільність пов'язування підстав виникнення, зміни чи припинення податкових правовідносин або тільки з об'єктом оподаткування, або тільки з юридичним фактом, оскільки передумовою виникнення податкових правовідносин виступають податкова правосуб'єктність та податково-правова норма, а підставою їх виникнення, функціонування і припинення – відповідний юридичний факт. За відсутності однієї із вказаних передумов правовідносини не можуть виникнути.

Ключові слова: податок, юридичний факт, правовий механізм податку, дохід, правосуб'єктність, юридичні дії, юридичні події.

Вступ. У теорії права виникнення правовідносин зазвичай пов'язується з наявністю юридичного факту. Проте стосовно процесу виникнення правовідносин з приводу оподаткування свою специфіку має галузь фінансового права. Зумовлюється це багатоплановістю процесу оподаткування. Так, якщо розглядати оподаткування у динаміці, то суб'єкт податкових правовідносин має зареєструватися як платник того чи іншого податку, обчислити належну до сплати суму податку, сплатити її, подати відповідні звітні документи. Крім того, з моменту набуття особою статусу платника податку вона має вести податковий облік об'єктів оподаткування та відповідним чином зберігати облікові документи. Все це наводить на думку: що зумовлює виникнення цих правовідносин? Що первісне: наявність об'єкта оподаткування чи дії особи з реєстрації її платником, що свідчить про спрямованість на отримання об'єкта оподаткування? Однозначної відповіді на ці питання в науці фінансового права досі немає, тому ми спробуємо самостійно сформулювати своє бачення зазначеної проблеми.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичними основами виникнення правовідносин з приводу оподаткування займалися Л.К. Воронова, М.П. Кучерявенко, І.Є. Криницький, О.О. Головашевич, О.В. Шульженко, А.С. Овчаренко. Разом з тим, незважаючи на значну кількість досліджень, питання виникнення податкових правовідносин не досить повно висвітлене.

Постановка завдання. Мета – охарактеризувати конструкцію складного юридичного факту, який є підставою виникнення обов'язку зі сплати податку, та його елементів: наявність відповідного статусу зобов'язаної особи, її податкової правосуб'єктності, об'єкта оподаткування та реальної можливості сплатити податок.

Виклад основного матеріалу. У фінансово-правовій літературі часто трапляється підхід, відповідно до якого об'єкт оподаткування розглядається як юридичний факт, що зумовлює виникнення обов'язку суб'єкта сплатити податок, або як окремий вид юридичного факту – обставина суспільного життя (Дымченко, 1998: 40; Івлиева, 1997: 49). При цьому до поняття «факт» включаються дії, події та стани. На наш погляд, така точка зору навряд чи може бути однозначно єдиною правильною з таких причин.

По-перше, юридичний факт є передумовою нерозривного взаємозв'язку реальної поведінки учасників податкових правовідносин і її правової форми. Юридичним фактом можна вважати передбачену нормою права обставину, з якою пов'язується виникнення та розвиток відносин. Така обставина має реальний характер. Тобто це реальний життєвий факт, на підставі якого норма права починає діяти, що передбачає появу конкретних прав та обов'язків певних осіб і виникнення правових наслідків. С.С. Алексєєв з цього приводу зазначає, що жодного юридичного наслідку (виникнення, зміна, припинення правовідносин) безпосередньо з норми права не випливає, а вимагає юридичного факту – конкретної життєвої обставини, передбаченої юридичною нормою (Алексєєв, 1972: 342). Аналогічну точку зору підтримують й Ю.К. Толстой та В.Б. Ісаков. Отже, юридичні факти – це конкретні життєві обставини (події, дії), з якими норми права пов'язують певні юридичні наслідки і головною функцією яких є забезпечення виникнення, зміни або припинення правовідносин між конкретними суб'єктами (Алексєєв, 1972: 342; Толстой, 1954: 341; Ісаков, 1984: 57, 118).

По-друге, вказані підходи теоретиків у галузі загальної теорії права стосовно встановлення та значення юридичного факту в механізмі правового регулювання доцільно й необхідно використовувати в галузі фінансового права. Аналізуючи механізми фінансово-правового регулювання, варто спиратися насамперед на непорушні загальнотеоретичні конструкції. В.І. Гурєєв до кола юридичних фактів відносить події, що впливають на суспільні відносини і регулюються правом, стани (обставини, що існують протягом тривалого періоду часу), а також правомірні та неправомірні дії, що відзначаються вольовим характером і певними юридичними наслідками, які настають у результаті їх здійснення (Гурєєв, 1997: 72). У цьому підході складно знайти узагальнюючу родову конструкцію, що характеризує юридичний факт як підставу виникнення відносин з приводу оподаткування.

Дещо по-іншому характеризує юридичні факти О.М. Горбунова, яка під юридичними фактами, що викликають появу, зміну та припинення фінансових правовідносин, розуміє передбачені нормами фінансового права дії або події, що зумовлюють виникнення, зміну чи припинення в окремих фізичних або юридичних осіб фінансових прав і обов'язків (Горбунова, 1996: 44). Схожий підхід у Л.К. Воронової, яка називає ними життєві обставини, з якими правова норма пов'язує виникнення, зміну або припинення правовідносин. На її думку, у фінансових правовідносинах, як і у всіх видах правовідносин, юридичні факти поділяються на дії та події (Воронова, 1998: 69). Цей підхід, на нашу думку, найбільш повно охоплює всі можливі прояви юридичних фактів у фінансово-правовій сфері. Безумовно, застосування у сфері фінансово-правового регулювання фундаментальних положень загальної теорії права щодо визначення та значення юридичного факту в механізмі правового регулювання є необхідним. Тому ми приєднуємося до вказаних позицій знаних теоретиків у галузі загальної теорії права й будемо розглядати юридичний факт як життєві обставини, з якими правова норма пов'язує виникнення, зміну або припинення правовідносин.

Не менш важливим, ніж визначення сутності юридичних фактів у сфері податкового регулювання, постає питання щодо їх класифікації. У загальній теорії права існують різні класифікації юридичних фактів, кожна з яких має свою цінність як у теоретичному, так і в практичному аспекті (Шершеневич, 1995: 213; Кечекян, 1958: 173; Толстой, 1954: 13). На наш погляд, найбільш важливим критерієм поділу юридичних фактів на групи є їхня роль, ступінь впливу на динаміку податкових правовідносин, наслідків, до яких приводить конкретна життєва обставина (Кучерявенко, 2004: 458). Відповідно до цього критерію виокремлюють правоутворюючі, правозмінюючі та правоприміняючі юридичні факти (Ісаков, 1984: 28). Окрім розподілення юридичних фактів на вказані групи за критерієм їхньої ролі, заслуговує на увагу класифікація, що визначає

характер зв'язку юридичного факту і індивідуальної волі учасника правовідносин. Так, за вольовою ознакою М.В. Карасьова поділяє юридичні факти на юридичні дії та юридичні події (Карасева, 2001: 162).

Окрім традиційного підходу до розуміння юридичного факту як підстави виникнення правовідношення, в теорії фінансового права часом доцільно виокремлювати складні юридичні факти, які передбачають одночасне настання декількох життєвих обставин, умов. Такий підхід багато в чому зумовлюється динамікою податкових правовідносин, наявністю багатьох складників окремих процесів. Наприклад, обов'язок зі сплати податку передбачає виконання цілої низки взаємопов'язаних стадій (постановка суб'єкта на облік у відповідних органах, облік об'єктів оподаткування, розрахунок податкової бази, сплата податку, формування показників податкової звітності та безпосередньо звітних документів, їх надання контролюючим органам тощо).

У теорії права сукупність передбачених у нормі права життєвих обставин, що зумовлюють виникнення одного наслідку, отримала назву «складний фактичний склад» (Красавчиков, 1966: 37), або «складний юридичний склад» (Алексеев, 1972: 361; Халфина, 1974: 298; Толстой, 1954: 16). Фактичні склади містять різні юридичні факти, поєднані у взаємопов'язану і взаємоузгоджену систему елементів, необхідних для виникнення податкових правовідносин.

М.П. Кучерявенко стосовно податку на доходи фізичних осіб зауважує, що отримання сукупного доходу фізичною особою як юридичний факт (правомірна дія) для сплати податку на доходи вимагає настання ще одного юридичного факту – отримання платником податку податкового повідомлення або вимоги. На думку вченого, лише в цьому разі за наявності сукупності юридичних фактів виникає обов'язок зі сплати податку (Кучерявенко, 2004: 475). Сам же по собі дохід, що має матеріальний зміст, але юридичним фактом, що породжує обов'язок сплатити податок, не є, більш того, навіть не підпадає ні під один вид юридичних фактів. З такою позицією складно погодитись, адже про отриманий дохід контролюючі органи не завжди можуть дізнатися (наприклад, отримання грошової винагороди фізичною особою за виконання якої-небудь роботи від іншої фізичної особи), що унеможливує направлення такої фізичній особі повідомлення або вимоги. На нашу думку, таку ситуацію потрібно розглядати одночасно у двох площинах – з точки зору імперативної вимоги сплатити з отриманого доходу податок на доходи фізичних осіб, та з точки зору законотворчої або деліктної поведінки платника.

Специфіка саме податку на доходи фізичних осіб полягає у тому, що цей платіж передбачає оподаткування операцій, які між фізичними особами проводяться в готівковій формі й не фіксуються в матеріальних носіях. Про такі операції контролюючі органи не в змозі дізнатися. Така ситуація передбачає характеристику наявності об'єкта оподаткування не як безумовний юридичний факт, що породжує виникнення відносин з приводу оподаткування, а як частину складного юридичного факту. Окрім безпосередньо наявності об'єкта оподаткування, у фізичної особи для виникнення правовідношення з приводу її оподаткування необхідна або воля такого платника податку, втілена в повідомленні відповідного контролюючого органу про наявність об'єкта, або обізнаність з інших джерел такого органу про наявність такого об'єкта.

З огляду на наведені аргументи ми приєднуємося до позиції А.С. Дубоносової, яка вважає, що юридичні факти (як правоутворюючі, так і правозмінюючі, правоприпинюючі) можуть бути пов'язані з об'єктом оподаткування, але сам по собі об'єкт оподаткування як елемент правового механізму податку не є правоутворюючим юридичним фактом. Крім того, як справедливо зазначає А.С. Дубоносова, об'єкт оподаткування як економічно обґрунтована категорія, що має матеріальний зміст, не може існувати у вигляді події або стану: «Юридичний факт не може мати вартісної, фізичної або кількісної характеристики (це властиво базі та масштабу оподаткування), а значить, не може бути виражений в одиницях оподаткування» (Дубоносова, 2009: 49).

Значна кількість учених-фінансистів вважають об'єкт оподаткування найбільш важливим елементом правового механізму податку. Дійсно, з об'єкта обчислюється податкова база, до якої після її коригування за рахунок дозволених знижок та пільг, застосовується ставка оподаткування, в результаті чого визначається сума належного до сплати податку. О.О. Головашевич, аналізуючи оподаткування доходів фізичних осіб, зазначає, що назва податку часто містить у собі назву об'єкта, з якого підлягає обчисленню податкова база (Головашевич, 2007: 60). Цей постулат стосується 90% податків і зборів, які справляються на території України, як загальнодержавних, так і місцевих. Цим, на наш погляд, зумовлюється виняткова важливість об'єкта оподаткування серед інших елементів правового механізму податку.

Окрім законодавчого підтвердження виняткової важливості об'єкта оподаткування, вона підтверджується і підходами науковців. Визначення об'єкта оподаткування як основного елемента правового механізму податку міститься практично в кожній монографії, предметом розгляду якої є оподаткування загалом або окремі його аспекти, не говорячи вже про підручники з податкового права. В галузі податкового права окремими науковцями об'єкт оподаткування розглядається як юридичний факт, їх сукупність або обставина суспільного життя, які зумовлюють обов'язок платника податків сплатити податок (Брызгаліна, 1998: 278; Пепеляева, 2000: 89; Гега, 2003: 16; Чуркін, 2003: 64; Худяков, 2002: 43). У зв'язку з чим під юридичними фактами вчені-фінансисти розуміють обставини (події, дії, стан), з якими норма права пов'язує настання юридичного наслідку – обов'язку сплатити податок (Брызгаліна, 1998: 278; Гега, 2003: 22).

О.В. Чуркін пропонує доволі узагальнене визначення об'єкта оподаткування, під яким він розуміє «встановлену в законодавстві про податки і збори обставину суспільного або господарського життя, пов'язану із впливом на предмет оподаткування, що зумовлює появу у платника податків економічного блага і виступає

як юридична підстава виникнення обов'язку сплати податку» (Чуркин, 2002: 10). О.О. Журавльова виходить з того, що об'єктами оподаткування можуть бути юридичні факти наявності права власності на предмет матеріального світу або факти надання певного виду послуг, з якими законодавство про податки і збори пов'язує виникнення обов'язку зі сплати податку (Журавлева, 2002).

Повертаючись до характеристики об'єкта оподаткування як одного зі складників підстави виникнення податкового обов'язку, маємо звернути увагу на погляди до сутності об'єкта оподаткування як складного юридичного факту. На відміну до загальнотеоретичного погляду на цей аспект, який ми приводили раніше, тепер ми розглянемо саме фінансово-правовий розріз позиціонування об'єкта оподаткування у сукупності підстав виникнення податкового обов'язку. При цьому під юридичними фактами окремі вчені-фінансисти розуміють обставини (події, дії, стан), з якими норма права пов'язує настання юридичного наслідку – податкового обов'язку (Грачева, 2001: 55; Брызгалина, 1998: 22, 278).

Певною незавершеністю та недостатньою обґрунтованістю характеризується позиція вчених-фінансистів, які ототожнюють об'єкт оподаткування з юридичним фактом та зазначають, що його наявність зумовлює обов'язок суб'єкта сплатити податок. При цьому винятковий інтерес викликає низка правоутворюючих юридичних фактів у вигляді юридичних дій і подій. Необхідно пам'ятати, що як юридичний факт подія постає насамперед явищем природи або обставиною природного характеру (смерть людини, вплив часу тощо) (Исаков, 1984: 51). Натомість об'єкт оподаткування існує лише у тому випадку, коли визначені в законі юридичні факти мають якийсь майновий потенціал, що виключає незаконне справляння податку.

Сама по собі подія не зумовлює обов'язку суб'єкта сплачувати податок. Найчастіше будь-яка подія об'єктивно залежить від волі та свідомості людей (Рабінович, 2002: 83). Таку саме природу має і становище, яке можна розглядати як складний юридичний факт або подію, що має істотний період існування у часі. Становище не може виступати об'єктом оподаткування і зумовлювати виникнення податкового обов'язку, незважаючи на відносну стабільність і тривалий період існування. Ми погоджуємося з позицією М.П. Кучерявенка, що в податково-правовому регулюванні варто виокремлювати такі найбільш поширені види юридичних подій, що мають правові наслідки, як: народження людини; досягнення певного віку; смерть людини; вплив певного терміну (як правоприміняючий юридичний факт) (Кучерявенко, 2004: 473). Разом із тим назвати об'єктом оподаткування жодну із зазначених подій не можна.

Отже, вважаємо за можливе погодитись із А.С. Дубоносовою, що події, дії та становища є юридичними фактами, хоч і пов'язаними з регулюванням оподаткування, але самі не є об'єктами оподаткування. Вони виступають певним поштовхом, який породжує податкові правовідносини. При цьому об'єкт оподаткування є елементом правового механізму податку, а юридичний факт – складником механізму правового регулювання відносин, у тому числі й податкових (Дубоносова, 2009: 51).

О.В. Шульженко, торкаючись питання щодо підстав виникнення податкового обов'язку, зазначав, що «з одного боку, можна стверджувати, що наявність в особи будь-якого об'єкта оподаткування породжує виникнення податкового обов'язку. Однак цей постулат правильний тільки в тому випадку, коли нормативно встановлені всі інші елементи правового механізму податку. Об'єкт оподаткування має бути присутнім у власника або особи, що сплачує відповідний податок. Податковим законом обов'язково повинні бути встановлені конкретні форми юридичного зв'язку між об'єктом оподаткування і особою, яка зобов'язана сплачувати належні з цього об'єкта податки. Наприклад, особа може отримувати заробітну плату і, отже, сплачувати з її розміру податок на доходи фізичних осіб. Саме зв'язок між об'єктом і платником у сукупності зумовлює виникнення податкового обов'язку...» (Шульженко, 2012: 35).

Така позиція видається нам справедливою, адже навряд чи доцільно пов'язувати підстави виникнення, зміни чи припинення податкових правовідносин або тільки з об'єктом оподаткування, або тільки з юридичним фактом, оскільки умовами динаміки податкових правовідносин виступають податкова правосуб'єктність та податково-правова норма, а підставою їх виникнення, функціонування і припинення – відповідний юридичний факт. Причому правосуб'єктність стосується лише одного елемента правового механізму податку – платника. За відсутності однієї із вказаних передумов правовідносини не можуть виникнути. Цим однозначно підтверджується необхідність наявності вказаних умов. Як зазначає А.С. Дубоносова, основним чинником динаміки правовідносин вважається комплекс різноманітних за змістом, але взаємопов'язаних юридичних явищ: нормативних, правосуб'єктних і фактичних.

Своєю чергою фінансово-правова або податкова норма, закріплюючи певні правила поведінки, самостійно не може викликати правовідносини, а лише створює юридичну можливість виникнення, зміни і припинення правовідносин. Можна сказати, що така норма права позначає ті конкретні умови, за яких починають діяти правові зв'язки між учасниками правовідносин, забезпечує можливість руху фінансових правовідносин у рамках розпоряджень фінансово-правової норми.

Специфіка податкових правовідносин як різновиду фінансових полягає у наявності складного комплексу причинних зв'язків, що їх породжують. Це насамперед наявність відповідної норми права, закріплення в її гіпотезі вказівок на певні юридичні факти. Останні часто виступають у похідній формі, залежній від інтересу учасників відносин, зумовлених основою мотивації їхньої поведінки. При цьому інтереси різних учасників податкових правовідносин не співпадають – платники намагаються мінімізувати суми податків, а податкові органи, навпаки, зібрати якомога більшу суму.

Важливим аспектом у дослідженні підстав виникнення правовідносин з приводу справляння податку на доходи фізичних осіб є питання щодо правової природи переходу частини власності такої особи у дохід

держави. З цього приводу І.С. Криницький зазначає, що право приватної власності охороняється законом, але воно не належить до прав, які не підлягають обмеженню ні за яких умов. «...Приватна власність може бути обмежена законом, але тільки тією мірою, якою це необхідно, з метою захисту основ конституційного ладу, моральності, здоров'я, прав і законних інтересів інших осіб, забезпечення оборони країни і безпеки держави. Іншими словами, власник може бути позбавлений права власності, але тільки у випадках, передбачених законом...» (Криницький, 2001: 17). Такий передбачений Конституцією України, відповідно до якої кожний зобов'язаний платити законно встановлені податки і збори.

Безумовно, ми приєднуємося до позиції вченого, що основою для позбавлення власника права власності, що йому належить, є його конституційний публічно-правовий обов'язок платити законно встановлені податки. Цим зумовлюється неможливість для платника розпоряджатися за своїм розсудом тією частиною свого майна, яка у вигляді певної грошової суми підлягає внеску до бюджету, і зобов'язаний регулярно перераховувати цю суму на користь держави. У цьому обов'язку платників податків втілений публічний інтерес усіх членів суспільства. З публічним характером податку і фіскальним суверенітетом держави пов'язані законодавча форма заснування податку, обов'язок і примусовість його вилучення, односторонній характер податкових зобов'язань тощо (Криницький, 2001: 18).

Україна в цьому підході не самотня, тому що в конституціях багатьох країн містяться положення, у яких податки і збори визначаються як основні джерела доходів бюджету. Тим самим позначається основна функція податків – фіскальна. Це чітко видно на прикладі країн пострадянського простору. Так, у ст. 133 Конституції Республіки Білорусь зазначено, що доходи бюджету формуються за рахунок податків, зумовлених законом, інших обов'язкових платежів, а також інших надходжень. Згідно зі ст. 11 Конституції Киргизької Республіки, доходи республіканського бюджету формуються за рахунок встановлених законом податків, інших обов'язкових платежів.

Податковий обов'язок у багатьох країнах установлюється поряд з військовою повинністю й іншими найважливішими конституційними обов'язками. Доводячи конституційність стягнення податків, І.І. Кучеров звертає увагу на високий рівень зобов'язання платників податків і додатково вказує, що відповідні норми переважно передбачені в розділах і главах, що визначають правовий статус людини й громадянина (у розділі III «Права й обов'язки громадянина» Конституції Киргизької Республіки, розділі II «Людина і громадянин» Конституції Казахстану, главі IV «Основні обов'язки громадян» Конституції Азербайджанської Республіки, главі 2 «Основні права й свободи людини й громадянина» Конституції Республіки Вірменія, розділі II «Особистість, суспільство, держава» Конституції Республіки Білорусь, главі III «Права й обов'язки народу» Конституції Японії). Крім того, слід окремо зупинитися на формулюваннях статей конституцій, якими встановлюється податковий обов'язок.

У ст. 73 Конституції Азербайджанської Республіки говориться про те, що сплачувати встановлені законом податки й інші державні збори в повному обсязі й вчасно є обов'язком кожного. У ст. 25 Конституції Киргизької Республіки йдеться про обов'язок громадян платити податки й збори відповідно до законодавства. У відповідності до ст. 46 Конституції Вірменії кожний зобов'язаний у встановленому законом порядку й розмірі сплачувати податки, мита, провадити інші обов'язкові платежі. У ст. 35 Конституції Казахстану закріплено, що сплата законно встановлених податків, зборів і інших обов'язкових платежів є обов'язком кожного (Кучеров, 2003: 65).

Примітно, що конституції деяких країн обґрунтовують встановлення відповідних обов'язків необхідністю участі всіх громадян у фінансуванні держави. Наприклад, згідно зі ст. 56 Конституції Республіки Білорусь, громадяни зобов'язані брати участь у фінансуванні державних видатків шляхом сплати державних податків, мит і інших платежів. У ст. 58 Конституції Республіки Молдова зазначено, що громадяни зобов'язані брати участь у суспільних видатках за допомогою сплати податків і зборів. Нарешті, ст. 53 Конституції Італії говорить, що всі зобов'язані брати участь у державних видатках у відповідності до своїх податкових можливостей. В останньому випадку прослідковується не тільки імперативне веління по сплаті податків і зборів, але й умова – наявність можливості громадян платити законно встановлені податки, чого в конституції України немає.

Безумовно, податки повинні бути належним чином установлені для можливості реалізації податковому обов'язку. В Україні це робиться в Податковому кодексі, а в Конституції регламентується лише обов'язок з їхньої сплати. Разом із тим у низці конституцій формулюються повноваження органів державної влади зі встановлення податків і зборів. Так, згідно зі ст. 97 Конституції Республіки Білорусь, розгляд проєктів законів про встановлення республіканських податків і зборів віднесено до компетенції однієї з палат Національних зборів. У ст. 133 Конституції Королівства Іспанія визначено, що споконвічне право встановлювати податки належить винятково державі й здійснюється за допомогою видання закону. Безумовно, така форма встановлення і впровадження податків і зборів зумовлює наділення відповідною компетенцією орган законодавчої (представницької) влади. У ст. 132 Конституції Молдавії прямо визначено, що податки, збори й будь-які інші доходи державного бюджету, бюджету державного соціального страхування і бюджетів районів, міст і сіл установлюються згідно із законом відповідними представницькими органами (Кучеров, 2003: 66).

Очевидно, що конституційні норми насамперед повинні закріплювати обов'язок громадян і організацій зі сплати податків і зборів. Однак, наприклад, «соціалістичні» конституції зазвичай не вказували серед основних обов'язків громадян обов'язок платити податки. З метою пропаганди навіть підкреслювалося, що, на відміну від «капіталістичних» країн, у країнах «соціалізму» податки беруться в основному не із

громадян, а з підприємств і що непрямі податки відсутні. Найбільш показовою в цьому плані була Конституція КНДР, у ст. 33 якої зазначено, що держава повністю ліквідує систему податків, що є спадщиною старого суспільства (Страшун, 2000: 112).

Висновок. У результаті дослідження зроблено низку висновків. По-перше, події, дії та становища є юридичними фактами, хоч і пов'язаними з регулюванням оподаткування, але самі не є об'єктами оподаткування. Вони виступають певним поштовхом, який породжує податкові правовідносини. При цьому об'єкт оподаткування є елементом правового механізму податку, а юридичний факт – складником механізму правового регулювання відносин, у тому числі й податкових.

По-друге, підставою виникнення, зміни чи припинення податкових правовідносин є складний юридичний факт, який складається з таких елементів, як наявність відповідного статусу зобов'язаної особи, її податкової правосуб'єктності, об'єкта оподаткування та реальної можливості сплатити податок. За відсутності одного із вказаних елементів правовідносини не можуть виникнути.

Список використаних джерел:

1. Дымченко В.И. Правовое значение объекта налогообложения. *Известия вузов*. 1998. № 2. С. 39–42.
2. Ивлиева М.Ф. К понятию налога и объекта налогообложения. *Вестник МГУ*. 1997. № 3. С. 30–40.
3. Налоговое право : учебник / под ред. С.Г. Пепеляева. Москва : ИДФБК-ПРЕСС, 2000. 608 с.
4. Алексеев С.С. Проблемы теории права. Курс лекций: в 2 т. Свердловск : 1972. Т. 1: Основные вопросы общей теории социалистического права. 396 с.
5. Толстой Ю.К. К теории правоотношения : монография. Ленинград : Издательство Ленинградского университета, 1954. 88 с.
6. Исаков В.Б. Юридические факты в советском праве : монография. Москва : Юридическая литература, 1984. 174 с.
7. Гуреев В.И. Российское налоговое право : учебник. Москва : Экономика, 1997. 383 с.
8. Финансовое право : учебник / под ред. О.Н. Горбуновой. Москва : Юристъ, 1996. 400 с.
9. Фінансове право : підручник / Алісов Є.О., Воронова Л.К., Кадькаленко С.Т. та ін. ; за заг. ред. Л.К. Воронова. Харків : Консум, 1998. 496 с.
10. Шершеневич Г.Ф. Учебник русского гражданского права (по изданию 1907 г.) : учебник. Москва : СПАРК, 1995. 556 с.
11. Кечекьян С.Ф. Правоотношения в социалистическом обществе : монография. Москва : Издательство Академии наук СССР, 1958. 187 с.
12. Про державне мито : Декрет Кабінету Міністрів у ред. від 16.05.2007 р. *Відомості Верховної Ради України*. 1993, № 13. Ст. 113.
13. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права : в 6 т. Харьков : Легас-Право, 2005. Т. 2: Введение в теорию налогового права, 2004. 600 с.
14. Карасева М.В. Финансовое правоотношение : монография. Москва : НОРМА, 2001. 288 с.
15. Красавчиков О.А. Возмещение вреда, причиненного источником повышенной опасности : монография. Москва : Юридическая литература, 1966. 199 с.
16. Дубоносова А.С. Правове регулювання об'єкта оподаткування : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2009. 217 с.
17. Головашевич О.О. Правове регулювання оподаткування доходів фізичних осіб в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2007. 193 с. С. 60.
18. Податковий кодекс України : Закон України від 19.05.2011 р. № 3393-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 48-49. Ст. 9, 10.
19. Налоги и налоговое право: учебное пособие / под ред. А.В. Брызгалина. Москва : Аналитика-Пресс, 1998. 724 с.
20. Налоговое право: учебное пособие / под ред. С.Г. Пепеляева. Москва : ИДФБК-ПРЕСС, 2000. 608 с.
21. Гега П.Т., Доля Л.М. Основы податкового права : навчальний посібник. 3-тє вид. виправл. і допов. Київ : Знання, КОО, 2003. 302 с.
22. Чуркин А.В. Объект налогообложения: правовые характеристики : учебное пособие. Москва : Юристъ, 2003. 120 с.
23. Худяков А.И. Основы налогообложения : учебное пособие / А.И. Худяков, М.Н. Бродский, Г.М. Бродский. Санкт-Петербург : Европейский дом, 2002. 432 с.
24. Чуркин А.В. Понятие объекта налогообложения и проблемы его определения в законодательстве : дисс. канд. юрид. наук. Москва, 2002. 175 с.
25. Журавлева О.О. Законодательное определение объекта налога (объекта налогообложения). Москва : Финансовое право, 2001. № 2. С. 21–26.
26. Грачева Е.Ю., Соколова Э.Д. Финансовое право : учебное пособие. Москва : Юристъ, 2001. 384 с.
27. Рабінович П.М. Основы загальної теорії права і держави : навчальний посібник. Вид. 5, зі змін. Одеса : Юрид. літ., 2002. 176 с.
28. Шутьженко О.В. Правове регулювання податкової бази : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2012. 201 с.
29. Криницький І.Є. Правове регулювання оподаткування майна : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2001. 201 с.
30. Конституція України : офіційний текст. Київ : КМ, 2015.
31. Кучеров И.И. Налоговое право зарубежных стран. Курс лекций. Москва : АО «Центр ЮрИнфоР», 2003. 374 с.
32. Конституционное (государственное) право зарубежных стран. В 4 т. Т. 1, 2. Часть общая : учебник / отв. ред. проф. Б.А. Страшун. Москва : Издательство БЕК, 2000. 784 с.

References:

1. Dymchenko, V.I. (1998). Pravovoe znachenie obekta nalogooblozheniia [Legal meaning of the object of taxation]. *Izvestiia vuzov*. № 2, 39–42 [in Russian].
2. Ivlieva, M.F. (1997). K poniatiiu naloga i obekta nalogooblozheniia [To the concept of tax and object of taxation]. *Vestnik MGU*. № 3, 30–40 [in Russian].
3. Pepeliaeva, S.G. (Ed.) (2000). *Nalogovoe pravo* [Tax law]. Moskva: IDFBK-PRESS [in Russian].
4. Alekseev, S.S. (1972). *Problemy teorii prava. Kurs lekcii: v 2 t. T. 1: Osnovnye voprosy obshchei teorii sotcialisticheskogo prava* [Problems of the theory of law. Course of lectures: in 2 volumes. Vol. 1: Main questions of the general theory of socialist law]. (Vol. 1.). Sverdlovsk: Izdatelstvo Sverdlovskogo iuridicheskogo instituta [in Russian].
5. Tolstoi, Iu.K. (1954). *K teorii pravootnosheniia* [To the theory of legal relationship]. Leningrad: Izdatelstvo Leningradskogo Universiteta [in Russian].
6. Isakov, V.B. (1984). *Iuridicheskie fakty v sovetskom prave* [Legal facts in Soviet law]. Moskva : Iuridicheskaiia literatura [in Russian].
7. Gureev, V. I. (1997). *Rossiiskoe nalogovoe pravo* [Russian tax law]. Moskva: Ekonomika [in Russian].
8. Gorbunova, O.N. (Ed.). (1996). *Finansovoe pravo* [Financial law]. Moskva: Iurist [in Russian].
9. Voronova, L.K. (Ed.), Alisov, E.O., Kadkalenko, S.T. (1998). *Finansove pravo* [Financial law]. Kharkiv : Konsum [in Russian].
10. Shershenevich, G.F. (1995). *Uchebnik russkogo grazhdanskogo prava (po izdaniiu 1907 g.)* [Textbook of Russian civil law (according to the edition of 1907)]. Moskva: SPARK [in Russian].
11. Kechekian, S.F. (1958). *Pravootnosheniia v sotcialisticheskom obshchestve* [Legal relations in a socialist society]. Moskva: Izdatelstvo Akademii nauk SSSR [in Russian].
12. Dekret Kabinetu Ministriv Pro derzhavne myto v red. vid 16.05.2007 r. *Vidomosti Verkhovnoi Rady Ukrainy*, № 13. 1993. St. 113 [in Ukrainian].
13. Kucheriavenko, N.P. (2005). *Kurs nalogovogo prava: v 6 t. T. 2: Vvedenie v teoriuu nalogovogo prava* [Tax law course: in vol. 6. Vol. 2: Introduction to the theory of tax law]. Kharkov : Legas-Pravo [in Russian].
14. Karaseva, M.V. (2001). *Finansovoe pravootnoshenie* [Financial legal relationship]. Moskva : NORMA [in Russian].
15. Krasavchikov, O.A. (1966). *Vozmeshchenie vreda, prichinennogo istochnikom povyshennoi opasnosti* [Compensation for damage caused by a source of increased danger]. Moskva: Iuridicheskaiia literature [in Russian].
16. Dubonosova, A.S. (2009). *Pravove rehulivannia obiekta opodatkovannia* [Legal regulation of the object of taxation]. (Candidate's thesis). Kharkiv [in Ukrainian].
17. Holovashevych, O.O., (2007). *Pravove rehulivannia opodatkovannia dokhodiv fizychnykh osib v Ukraini* [Legal regulation of taxation of personal income in Ukraine]. (Candidate's thesis). Kharkiv [in Ukrainian].
18. Tax Code of Ukraine from 19.05.2011 № 3393-VI. (2010, December 2). *Vidomosti Verkhovnoi Rady Ukrainy*, № 48–49.
19. Bryzgalina, A.V. (Ed.) (1998). *Nalogi i nalogovoe pravo* [Taxes and tax law]. Moskva : Analitika-Press [in Russian].
20. Pepeliaeva, S.G. (Ed.) (2000). *Nalogovoe pravo* [Tax law]. Moskva : IDFBK-PRESS [in Russian].
21. Heha, P.T., & Dolia, L.M. (2003). *Osnovy podatkovoho prava* [Fundamentals of tax law]. Kyiv : Znannia KOO [in Ukrainian].
22. Churkin, A.V. (2003). *Obekt nalogooblozheniia: pravovye kharakteristiki* [Object of taxation: legal characteristics]. Moskva : Iurist [in Russian].
23. Khudiakov, A.I., Brodskii, M.N. & Brodskii, G.M. (2002). *Osnovy nalogooblozheniia* [Taxation basics]. Sankt-Peterburg: Evropeiskii dom [in Russian].
24. Churkin, A.V. (2002). *Poniatie obekta nalogooblozheniia i problemy ego opredeleniia v zakonodatelstve* [The concept of the object of taxation and the problems of its definition in the legislation]. (Candidate's thesis). Moskva [in Russian].
25. Zhuravleva, O.O. (2001). *Zakonodatelnoe opredelenie obekta naloga (obekta nalogooblozheniia)* [Legislative definition of the object of tax (object of taxation)]. Moskva. *Finansovoe pravo*. № 2. 21–26 [in Russian].
26. Gracheva, E.Iu. & Sokolova, E.D. (2001). *Finansovoe pravo* [Financial law]. Moskva : Iurist [in Ukrainian].
27. Rabinovych, P.M. (2002). *Osnovy zahalnoi teorii prava i derzhavy* [Fundamentals of the general theory of law and the state]. Odesa: Legal literature [in Ukrainian].
28. Shulzhenko, O.V. (2012). *Pravove rehulivannia podatkovoi bazy* [Legal regulation of the tax base]. (Candidate's thesis). Kharkiv [in Ukrainian].
29. Krynytskyi, I.Ie. (2001). *Pravove rehulivannia opodatkovannia maina* [Legal regulation of property taxation]. (Candidate's thesis). Kharkiv [in Ukrainian].
30. Constitution of Ukraine. 1996. *Ofitsciynyi tekst* [in Ukrainian].
31. Kucherov, I.I. (2003). *Nalogovoe pravo zarubezhnykh stran. Kurs lekcii* [Tax law of foreign countries. Lecture course]. Moskva: AO "Tcentr IurInfoR" [in Russian].
32. Strashun, B.A. (Ed.) (2000). *Konstitucionnoe (gosudarstvennoe) pravo zarubezhnykh stran v 4 t. T. 1, 2. Chast obshchaia* [Constitutional (state) law of foreign countries. In 4 volumes. Vol. 1, 2. Part general]. (Vol. 1, 2). Moskva : Izdatelstvo BEK [in Russian].