

ФИНАНСОВОЕ ПРАВО СОВРЕМЕННОЙ РОССИИ: ИТОГИ ФОРМИРОВАНИЯ И ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ

Крохина Ю.А.

Рассматривается финансовое право в период реформирования российской государственности. На данном этапе происходит переосмысление многих понятий и категорий, более четко определяются его институты. Делается вывод, что в современных условиях сначала должен завершиться процесс научной апробации финансово-правовой доктрины и только затем – воплощение ее основных идей в практику финансовой деятельности.

Ключевые слова: финансовое право, финансовое законодательство, финансовая деятельность, финансовое регулирование.

FINANCIAL LAW OF MODERN RUSSIA: RESULTS OF THE FORMATION AND PROSPECTS OF DEVELOPMENT

Krohina J.A.

The financial law in reforming of the Russian statehood is considered. At the given stage there is a reconsideration of many concepts and categories, its institutes are more accurately defined. The conclusion is done that at first in modern conditions the process of scientific approbation of the financially-legal doctrine should be finished and only then – an embodiment of its basic ideas in the practice of financing activities should be done.

Key words: financial law, financial legislation, financing activities, financial regulation.

Надійшла до редакції 15.07.2010 р.

УДК 347.73:336.221 *М.П. Кучерявенко, д-р юрид. наук, професор,
зав. кафедри фінансового права
Національна юридична академія України
імені Ярослава Мудрого,
член-кореспондент НАПрН України, м. Харків*

СПІВВІДНОШЕННЯ РЕГУЛЯТИВНИХ ТА ОХОРОННИХ ПРАВОВІДНОСИН У ПРОЦЕДУРНОМУ РЕГУЛЮВАННІ ОПОДАТКУВАННЯ

Податкові правовідносини реалізують всі функції, які делегуються їм як «конкретизаторам» загальних приписів податково-правових норм [1, с. 139, 140]. Із цих позицій податкові правовідносини поділяться на регулятивні (загально-регуля-

тивні та конкретно-регулятивні) та охоронні. Деталізуючи зміст регулятивних правовідносин, з позиції участі в реалізації функцій права, податкові правовідносини можна поділити наступним чином: (1) загально-регулятивні - податкові правовідносини, що

закріплюють систему суб'єктів податкового права, їх загальний податково-правовий статус; (2) конкретно-регулятивні - податкові правовідносини, що закріплюють поведінку конкретних учасників податкових правовідносин, особливості їх податково-правового статусу; (3) охоронні - податкові правовідносини, що передбачають використання заходів державного примусу, вплив на суб'єктів, що порушують приписи податково-правових норм.

Основною метою регулятивних податкових правовідносин є впорядкування та розвиток суспільних відносин, пов'язаних із оподаткуванням, закріпленням суб'єктивних юридичних прав, пов'язаних із виконанням податкового обов'язку. Їх виникнення обумовлене правомірною поведінкою суб'єктів, що реалізують податковий обов'язок. Гарантуючи загальні основи та передумови виконання податкового обов'язку, вони формують ту базу, на якій згодом складаються та розвиваються різноманітні види конкретно-регулятивних податкових правовідносин. С.С.Алексєєв, характеризуючи загально-регулятивні правовідносини як певну основу існування та розвитку конкретно-регулятивних та охоронних правовідносин, підкреслював їх особливий характер[1, с. 142, 143].

Дійсно, місце загально-регулятивних податкових правовідносин у якості системоутворюючого елемента серед різновидів правовідносин, що класифікуються на основі розподілу функцій права, передбачає виокремлення їх характерних рис:

1. Крім закріплення самостійного об'єкта, загально-регулятивні податкові правовідносини визначають коло суб'єктів, що представляють владну та зобов'язану сторони податкових правовідносин, їх загальне правове становище. Тут немає чіткої персоніфікації суб'єктного складу, «...точної «поіменної» індивідуалізації за суб'єктами» [1, с. 142]. Для виникнення цих відносин потрібно тільки існування загального податкового обов'язку. Показово, що й у ст. 67 Конституції України такий обов'язок закріплений досить загально, безособово та орієнтований на «кожного».

2. Особа, що виступає суб'єктом загально-регулятивних податкових правовідносин, є носієм і загальних юридичних прав та обов'язків. Відсутність детальної конкретизації прав та обов'язків у цьому випадку не виключає специфічного становища даної особи по відношенню до інших учасників цих правовідносин. Особистий характер обов'язку чи права в межах загально-регулятивних

правовідносин означає не виняткову приналежність їх тільки окремому суб'єктові, але й наявність суб'єктивних податкових прав та обов'язків у кожного суб'єкта окремо. Певна спільність типологізації податкових прав та обов'язків саме й дозволяє формувати специфічний податково-правовий статус учасників податкових правовідносин, їх положення відносно інших осіб.

3. Загально-регулятивні податкові правовідносини закріплюють певну кореспонденцію прав та обов'язків. Із цих позицій у податково-правовому регулюванні формується досить складна система. Насамперед ідеться про певну галузеву або, точніше, інституціональну деталізацію конституційного податкового обов'язку. Зрозуміло, реалізація даного обов'язку передбачає наділення суб'єктів відносин певними правами та обов'язками. На рівні загально-регулятивних податкових правовідносин можна говорити про певну умовну паритетність прав та обов'язків владних і зобов'язаних осіб (хоча забувати про імперативну природу регулювання даних відносин не можна в жодному разі), тоді як конкретно-регулятивними податковими правовідносинами будуть деталізовані та сформовані далеко не однакові блоки переважно обов'язків платників

податків і, насамперед, прав податкових органів по відношенню до зобов'язаних осіб.

Незважаючи на єдність регулятивних та охоронних правовідносин, між ними існують і принципові відмінності [2, с. 269]. Насамперед, вони розрізняються за підставами виникнення. Якщо регулятивні податкові правовідносини виникають на основі правомірної поведінки суб'єктів, то виникнення та розвиток охоронних податкових правовідносин пов'язані з неправомірною поведінкою, наявністю податкового правопорушення. Деякі відмінності між цими видами податкових правовідносин пов'язані і з їх змістом, співвідношенням юридичних прав та обов'язків. Охоронні податкові правовідносини вимагають від особи, що здійснила правопорушення, насамперед, притерпіння, виступають завжди як владовідносини.

Охоронні податкові правовідносини породжуються охоронними правовими нормами та передбачають здійснення заходів юридичної відповідальності, використання засобів державного примусу. Реалізуючи охоронну функцію права, охоронні податкові правовідносини носять додатковий характер [1, с. 149] і передбачають застосування заходів державно-примусового

впливу до осіб, винних у порушенні юридичних обов'язків, пов'язаних із оподатковуванням. Даний вид податкових правовідносин в якості мети виділяє охорону припису норми податкового права.

Охоронні податкові правовідносини виникають за умови порушення прав і невиконання обов'язків, коли учасники правовідносин мають потребу в правових способах захисту з боку держави. Одну зі сторін таких правовідносин представляє компетентний суб'єкт, що є носієм владних повноважень і наділений державою повноваженням примусу. Іншу сторону представляє особа, до якої застосовуються заходи державного примусу та яка зобов'язана їх претерпівати. Способи, форми державного примусу деталізуються через санкцію податково-правової норми. Такі правовідносини виникають як реакція держави на неправомірну поведінку суб'єктів правовідносин, реалізуючи заходи юридичної відповідальності, здійснюючи захист суб'єктивних прав, охоронним податковим правовідносинам завжди надається характер владо відносин [3, с. 314; 4, с. 149], вони затребувані щоразу, коли інтереси учасників правовідносин потребують державно-правового захисту.

Реалізація охоронних податкових правовідносин, обумовлюючись їх змістом, деталізується своєрідністю підстав виникнення цих правовідносин (юридичними фактами), особливостями об'єктів, на захист яких спрямовані дані правовідносини, локальними цілями реалізації охоронної функції. Важливо мати на увазі, що родовий об'єкт охорони та контролю - відносини, пов'язані з надходженням податків і зборів до бюджетів, дотриманням податкового законодавства уточнюються залежно від локального охоронного завдання. У цій ситуації в якості об'єкту захисту може виступати і певний різновид, частина охоронюваних податкових відносин (в основі його деталізації може бути різновид податку, вид платника, складовий податковий обов'язок і т.д.).

У теорії права затвердилася думка, що охоронні правовідносини виникають у зв'язку з правопорушенням [2, с. 286]. Із цим, безумовно, необхідно погодитися, однак важливо мати на увазі, що ставити знак рівності між правопорушенням і юридичними фактами, що породжують охоронні податкові правовідносини, не зовсім точно. Принциповим є момент з'ясування змісту правопорушення. У цьому випадку необхідно визначитися з порушенням якого права (об'єктивного

чи суб'єктивного) ми зіштовхуємося. Пов'язуючи неправомірну поведінку учасників податкових відносин з реалізацією приписів податково-правових норм, правозастосуванням, необхідно мати на увазі, що вона не змінює самої системи правових норм, що регулюють наслідки неправомірної поведінки. Ні на форму, ні на зміст податково-правової норми не впливає її реалізація учасником відносин, вона залишається незмінною незалежно від виконання або невиконання суб'єктами податкових правовідносин. Це забезпечує як її стабільність, так і орієнтованість на наступне застосування, дозволяє зрівняти поведінку суб'єктів податкових правовідносин на стадії правозастосування з поведінковими орієнтирами, закріпленими в приписах податково-правової норми, і дійти висновку про наявність або відсутність правопорушення.

Яким чином співвідносяться в межах охоронних податкових правовідносин саме правопорушення та суб'єктивне право, чи порушується останнє при податковому правопорушенні. Навряд чи послідовним є в цій ситуації абстрактний розгляд суб'єктивного права поза закінченою конструкцією правосуб'єктності відповідного учасника податкових правовідносин і навіть, більшою мірою, відповідного права чи обов'язку

суб'єкта, що представляє конфронтуючу сторону в податкових правовідносинах. Інакше кажучи, йдеться про узгодження на стадії правозастосування реалізації права одного суб'єкта з обов'язком іншого суб'єкта (права платника податків і обов'язку податкового органа та навпаки). З позицій регулювання податкових відносин абсолютно логічним є твердження В.М.Протасова, «... що правопорушення - це винна нереалізація суб'єктом правовідносин свого юридичного обов'язку. Таким чином, правопорушення, в першу чергу, є порушенням суб'єктивного юридичного обов'язку, наслідком чого вже є «порушення» суб'єктивного права - створення перешкод у його реалізації, перешкод у перетворенні його з можливості в дійсність» [7, с. 68]. Кореспонденція узгодження прав та обов'язків суб'єктів податкових правовідносин виявляється як ніде чітко та впорядковано. Обов'язки платників податків із ведення бухгалтерського обліку, складання звітності, подачі до податкових органів декларацій, сплати необхідних сум податків і зборів, допуску посадових осіб податкових органів до обстеження певних приміщень кореспондуються з відповідними правами податкових органів [6, ст. 9; 5, ст. 11].

Виникнення охоронних правовідносин можна пов'язувати, очевидно, з трансформацією регулятивних правовідносин. Виникнення нових правових зв'язків між учасниками не завжди означає одночасне виникнення нових правовідносин. Вплив на поведінку учасників податкових правовідносин у режимі регулятивних податкових правовідносин може призвести до певної зміни регулятивного впливу, коли їх поведінка буде вимагати врегульованості в межах охоронних податкових правовідносин. Зміна в поведінці суб'єктів дій, що виражають реалізацію правомірної поведінки при дотриманні законодавства та виконанні податкового обов'язку, на поведінку, що виражає порушення законодавчих норм, безумовно, призведе до трансформації регулятивних податкових правовідносин в охоронні та відповідній зміні матеріальних регулятивних податкових процедур на юридичні податкові процедури. Процес трансформації регулятивних податкових правовідносин в охоронні пов'язується зі *зміною* (курсив автора – М.К.) поведінки учасників, із трансформацією правомірної поведінки в неправомірну. Це може бути у випадку своєчасного та точного виконання податкового обов'язку платником протягом певного періоду

часу та допущеним ним потім правопорушенням. У той же час, очевидно, можлива ситуація, коли охоронні податкові правовідносини виникають одразу ж, не перероджуючись із регулятивного. Можлива ситуація, коли ще немає особи, в якій виник податковий обов'язок, особи, що має правовий статус платника податків. Для набуття ним такого статусу, включення до суб'єктного складу регулятивних податкових правовідносин необхідна постановка на податковий облік, реєстрація в якості податковозобов'язаного. Однак даний суб'єкт не розпочав ніяких дій для цього, пропустив всі строки постановки на облік, реєстрації як зобов'язаної особи. У подібній ситуації, ще не будучи суб'єктом регулятивних податкових правовідносин, він одразу ж стає учасником охоронних податкових правовідносин.

Аналізуючи зміст охоронних податкових правовідносин, необхідно мати на увазі, що, незважаючи на цілісність, односпрямованість правового впливу, вони можуть бути й у певній мері структуровані. Охоронні податкові правовідносини передбачають, поряд із застосуванням заходів примусу, й організацію, упорядкування як самої системи суб'єктів, що визначають заходи примусу, так і деталізації їх повноважень. Із цих позицій

у системі охоронних податкових правовідносин можна виділити охоронно-організаційні та охоронно-застосувальні відносини. Традиційно організаційно-охоронні відносини розглядають або в якості таких, що входять до складу матеріальних галузей права, або в якості самостійних процесуальних галузей [7, с. 79].

Організаційно-охоронні податкові правовідносини можна відносити до категорії охоронних з певним ступенем умовності. З одного боку, безпосередньо охоронна функція (застосування заходів примусу) в межах цих відносин не здійснюється. З іншого боку, саме через такий різновид відносин закріплюється система суб'єктів, уповноважених вирішувати спори, порядок, строки та процедура захисту порушеного права, права й обов'язки учасників. Саме такі особливості можуть дати підстави для їх характеристики або як «запобіжних» податкових правовідносин, або як певної надбудови над охоронними податковими правовідносинами.

Як вбачається, важливим зауваження В.М.Протасова щодо умовності поняття охоронних правовідносин [7, с. 76, 77]. Дійсно, порівняння природи податкових правовідносин і податково-правових норм дозволяє дійти висновку про певну статичність останньої конструкції та дина-

міку податкових правовідносин. Податково-правова норма, існуючи як певне правило, як специфічний регулятор поведінки, може фігурувати в якості абстрактного припису, але не бути затребуваною в цей момент. Ми можемо уявити собі ідеальну абстрактну картину, коли поведінка платників податків реалізується винятково в режимі позитивного правозастосування, коли немає правопорушень. У цьому випадку податково-правові норми, що включають санкції за податкові правопорушення, — існують, але не застосовуються. Податкові правовідносини в самому загальному варіанті - активно функціонуюча, динамічна конструкція, що виражає собою поведінку суб'єктів правовідносин, уже врегульовану податково-правовими нормами. У цій ситуації статична конструкція податково-правової норми накладається на конкретну поведінку учасників податкових правовідносин, що й обумовлює динамічний характер податкових правовідносин. Тому варто погодитися з тим, що «норми здійснюють охоронний вплив на поведінкову тканину саме через погрозу виникнення охоронних правовідносин. Останні, виникнувши, повинні вже реально захищати об'єкти, а не «охороняти» їх» [7, с. 77]. Норми характеризуються в більшій мірі охоронними функціями, форму-

ють статичні заборони, створюють своєрідний «паркан», що попереджає неправомірну поведінку, тоді як податкові правовідносини характеризуються захисними функціями, що реалізують активні дії з захисту охоронюваного об'єкта.

Реалізація процесуальних дій у сфері оподаткування припускає певну трансформацію охоронних податкових правовідносин у податковий процес. Це перетворення реалізується певним механізмом зв'язку трьох елементів. Важливо мати на увазі, що результат досягається навіть у тій ситуації, коли охоронні правовідносини не виявлені, адже призначення податкового процесу складається як у виявленні охоронних правовідносин, так і в їх реалізації при виявленні. Якщо ж вони не виявлені, то очевидно є констатація нормальної та ефективної реалізації матеріальних регулятивних податкових процедур, які характеризуються позитивним правозастосуванням і виключають конфлікт між сторонами податкових правовідносин. У самому загальному вигляді механізм трансформації охоронних податкових правовідносин у податковий процес обумовлює на-

явність таких складових як самі охоронні податкові правовідносини, вимога про захист, податковий процес.

Охоронні податкові правовідносини, що приблизно регулюють дану ситуацію. Розглядаючи охоронні податкові правовідносини як передумову, об'єкт процесуальної діяльності у сфері оподаткування, необхідно враховувати, що підставою виникнення та розвитку податкового процесу є не охоронні податкові правовідносини взагалі, а конкретні охоронні правовідносини в сфері оподаткування, конструкція яких деталізована специфікою обставин (конкретний суб'єкт, певний об'єкт оподаткування, стадія виконання податкового обов'язку і т.д.). Конкретні охоронні податкові правовідносини виражають припущення про наявність певних охоронних податкових правовідносин, що орієнтовані на певні фактичні дані та виражають початок податкових процесуальних правовідносин. Зміст процесуальних дій у цьому елементі зв'язків виражається в перевірці можливості застосування загальних податкових охоронних правовідносин і реалізації конкретних податкових охоронних правовідносин.

Список літератури: 1. *Алексеев С.С.* Механизм правового регулирования в социалистическом государстве. – М.: Юрид. лит., 1966. – 204 с. 2. *Алексеев С.С.* Проблемы теории права: Курс лекций: В 2-х т. – Свердловск: СЮИ, 1972. – Т. 1: Основные вопросы общей теории социалистического права. – 512 с. 3. *Кутафин О.Е.* Предмет конституционного права.

– М.: Юристь, 2001. – 410 с. 4. *Лучин В.О.* Конституционные нормы и правоотношения. – М.: Закон и право, ЮНИТИ, 1997. – 387 с. 5. Про державну податкову службу в Україні: Закон України від 04.12.1990 р., № 509-ХІІ // Відом. Верхов. Ради України. – 1991. – №6. – Ст. 37. 6. Про систему оподаткування: Закон України від 25.06.1991 р., № 1251-ХІІ // Відом. Верхов. Ради України. – 1991. – № 39. – Ст. 510. 7. *Протасов В.М.* Основы общеправовой процессуальной теории.– М.: Юрид. лит., 1991. – 504 с.

СООТНОШЕНИЕ РЕГУЛЯТИВНЫХ И ОХРАНИТЕЛЬНЫХ ПРАВООТНОШЕНИЙ В ПРОЦЕДУРНОМ РЕГУЛИРОВАНИИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ Кучерявенко Н.П.

На основании функциональной классификации налоговых правоотношений сделана сравнительная характеристика регулятивных и охранительных отношений. Несмотря на их единство, делается вывод об их принципиальном отличии. Возникновение правоотношений охранительных связывается с трансформацией регулятивных.

Ключевые слова: налоговые правоотношения, финансовые правоотношения, классификация налоговых правоотношений.

CORRELATION OF THE REGULATORY AND THE LEGAL ENFORCEMENT IN THE PROCEDURAL REGULATION OF TAXATION Kucheryavenko M.P.

Based on the functional classification of tax relations a comparative characteristic of the regulatory and the enforcement relationship have been made. In spite of their unity the conclusion is drawn about their fundamental differences. The emergence of legal enforcement is associated with the transformation of regulators.

Key words: tax legal relations, financial relationship, classification of tax legal relations.

Надійшла до редакції 15.07.2010 р.

УДК 347.73(477)

***Т.А. Латковська, д-р юрид. наук, професор
кафедри адміністративного та фінансового права
Одеська національна юридична академія***

УКРАЇНСЬКА ФІНАНСОВО-ПРАВОВА НАУКА: СТАН І ПЕРСПЕКТИВИ

Фінансове право виступає складником у системі юридичних наук, які, у свою чергу, включаються в систему наук, що вивчають різні явища суспільного життя. Юридична наука на даний час знаходиться в умовах, коли право й держава,

як складні об'єкти дослідження, сприяють не тільки появі нових сфер юриспруденції, а й змінюють її зміст і склад наук, що входять до неї. Зазнає істотних змін і наука фінансового права, розвиток науки якої набирає обертів. Сьогодення ставить перед