

СУБЪЕКТЫ ФИНАНСОВОГО ПРАВООТНОШЕНИЯ: КОРРЕСПОНДЕНЦИЯ ИХ ОБЯЗАННОСТЕЙ И ПРАВ

Вопросу о субъектах финансового права (финансового правоотношения) посвящено достаточное количество работ в финансово-правовой науке. Такие учёные, как Д.В. Винницкий, Н.П. Кучерявенко, Н.И. Химичева, М.В. Карасёва, С.Г. Пепеляев [См.: 3, с. 185; 4, с.488; 5, с. 307-429; 6, с.96; 9, с.222] и другие исследовали его в различных ракурсах: определяли понятие, виды, особенности статуса и правосубъектности участников финансовых правоотношений, изучали комплекс видовых финансовых юридических обязанностей и субъективных прав и пр. [См.: 3, с. 185; 4, с.488; 5, с. 307-429; 6, с.96; 9, с.222].

С развитием финансовых отношений, обусловленных экономическими потребностями общества, а, следовательно, и законодательства, регулирующего вопросы в сфере функционирования публичных финансов, у субъектов данных правоотношений возникает или видоизменяется совокупность юридических обязанностей и прав. Поэтому проблема

таких обязанностей и прав, их взаимосвязь нуждаются в дальнейшей разработке.

Цель статьи – определить содержание юридических обязанностей и прав участников финансовых правоотношений, их непосредственную связь и её особенности, обосновать положение, что эти обязанные субъекты являются таковыми вследствие преобладания в их правовом статусе юридических обязанностей, а не прав (а в некоторых видовых финансовых правоотношениях – вообще только обязанностей).

В зависимости от наличия у субъектов финансового права властвующего полномочия их возможно дифференцировать на властвующих и обязанных [3, с. 29-33; 5, с. 307-429]. Это обусловлено, во-первых, действием императивного метода правовой регламентации, что приводит к неравному юридическому положению таких субъектов, во-вторых – предметом отрасли финансового права, регулирующего отношения, по своей сути являющиеся

публичными. Безусловно, что такая ситуация налагает отпечаток на содержание обязанностей и прав участников финансовых правоотношений, определяет особенности корреспонденции их друг с другом.

В правовой науке под юридической обязанностью понимается предписанная обязанному лицу мера необходимого поведения, которой оно должно следовать в соответствии с требованиями управомоченного в целях удовлетворения его интересов [1, с. 125, 126]; вид и мера должного или требуемого поведения [8, с. 525]. Как логично отмечает С.С. Алексеев, необходимость, применительно к юридической обязанности понимается в смысле не объективной закономерности, а долженствования, основанного на требованиях юридических норм. Обязанное лицо должно поступить только так, а не иначе: иного выбора в пределах данного правоотношения у него нет. Долженствование, характеризующее содержание юридической обязанности, выражается в мере необходимого поведения. Лицо обязано не вообще, а строго в очерченных пределах [См.: 1, с. 126].

Опираясь на вышеизложенное, можем отметить, что под *юридической финансовой обязанностью* надо понимать предписанную обязанному лицу меру

необходимого поведения в финансовых правоотношениях, которой оно должно следовать в зависимости от требований управомоченного в целях удовлетворения его интересов. Интерес управомоченного лица в финансовых правоотношениях – это интерес государства, представленного системой соответствующих органов. В то же время обязанное лицо реализует соответствующую юридическую обязанность в таких правоотношениях с целью удовлетворения своего же интереса. Например, обязанное лицо-налогоплательщик реализует свою безусловную обязанность по уплате платежей первоначально в интересах государства, в результате чего впоследствии государство распределит платежи, внесённые налогоплательщиками, в их же интересах для обеспечения осуществления их же прав.

В структуру юридической обязанности традиционно включают: (а) необходимость активно действовать (обязанность активного поведения); (б) необходимость пассивно действовать (обязанность пассивного поведения); (в) обязанность претерпевать меры государственно-принудительного воздействия (санкции) [1, с. 128]. Данное положение применимо и при рассмотрении структуры финансовой юридической обязанности. Так, к обя-

занностям активного поведения, к примеру, в финансовых правоотношениях, относятся обязанности по учёту объектов налогообложения в установленных законодательством случаях, по целевому использованию бюджетных средств, по осуществлению валютных операций, урегулированных финансовым законодательством, и пр. Здесь речь идёт об обязанностях, когда лицо непосредственно осуществляет комплекс соответствующих действий, направленных на реализацию таких обязанностей.

К обязанностям пассивного типа можно отнести обязанность контролирующих органов при совершении различного рода проверок не превышать своих служебных полномочий, налогоплательщиков – не совершать ряда операций, предусмотренных налоговым законодательством с его активами, находящимися в налоговом залоге, нижестоящих распорядителей бюджетных средств – не расходовать последние на цели, не предусмотренные соответствующими нормативами их обчислений.

Обязанностями претерпевать меры государственного воздействия в финансовых правоотношениях охватываются обязанности их участников уплачивать доначисленные суммы по налоговым обязательствам, штраф, не осуществлять операций, по

лицензиям (или разрешениям), отозванным компетентными органами власти.

Следует отметить, что у субъекта рассматриваемых правоотношений преобладают юридические обязанности активного поведения, что связано со спецификой предмета финансового права – областью отношений в сфере движения публичных денежных средств. Мобилизация, распределение и использование (одновременный контроль за всеми стадиями финансовой деятельности) предполагают постоянное систематическое совершение активных действий обязанными участниками таких правоотношений. Только таким способом возможно достижение целей государства (территориальных громад) в этой сфере.

Вряд ли возможно выделить какие-то особенности финансовой юридической обязанности, кроме того, что она устанавливает необходимую модель поведения в системе правоотношений по аккумуляции, распределению и использованию (контролю) публичных денежных фондов. В целом же она соответствует всем признакам, присущим юридической обязанности [1, с. 126-128]. К последним относятся: (а) мера должного поведения лица, предписанного финансово-правовыми нормами; (б) долженствование в рамках финансовой обязан-

ности, что предполагает установление определённых рамок его поведения; (в) мера должного поведения обязанного лица, что определяется интересами управомоченного (интересами государства); (г) безусловность и категоричность. В содержание финансовой обязанности включается также властный императив – безусловное требование следовать предписанному поведению.

Субъективное право выражено в строго определённых юридических возможностях данного лица. Слово «мера» при определении субъективного права означает, что закреплённые за лицом юридические возможности не безграничны, они чётко обозначены по содержанию, в этих границах лицо может строить своё поведение [1, с. 114].

Следовательно, под *правом субъекта финансового правоотношения* необходимо понимать принадлежащую лицу в целях удовлетворения его интересов меру дозволенного поведения в финансовых правоотношениях, обеспеченную принуждением иных лиц. Право такого субъекта характеризуется рядом особенностей, отсутствующих в содержании юридической финансовой обязанности.

Во-первых, большинство субъективных финансовых прав не имеют самостоятельной природы своего возникновения. На-

пример, право плательщика на налоговую отсрочку платежа может возникнуть только при первоначальном существовании обязанности по уплате данного платежа. Право органов местного самоуправления самостоятельно определять срок утверждения решения о местном бюджете также наступает только после установленной законодательством обязанности утверждать такое решение в целом.

Во-вторых, в своём классическом понимании субъективное право предполагает, что управомоченный может по своему усмотрению совершать или не совершать дозволенные действия, совершать их в полном объёме или частично, совершать их способом, наиболее удобным для него. Реализация же субъективного финансового права (большинства таких прав) осложняется соответствующей юридической финансовой обязанностью, в связи с чем такое право является уже несовершенно (т.е. неполноценным). К примеру, налогоплательщик имеет право на осуществление ряда операций со своими активами, находящимися в налоговом залоге. Однако прежде чем совершить ту или иную хозяйственную операцию, он обязан согласовать все её детали с налоговым органом: её объём совершения, способ, сроки, цель и т.д. Более того, если

налоговый орган, исходя из своего (государственного) усмотрения примет решение о запрете данных действий плательщика, реализовать своё субъективное налоговое право последний вообще не сможет (далее у него возникает другое субъективное право – обжаловать действия контролирующего органа в судебном или административном порядке). Или же иной пример: обжалованный субъект налогового правоотношения имеет право на несколько льгот по налоговому законодательству, но конкретно он может воспользоваться только одной, т.е. реализовать лишь одно своё субъективное право; остальные субъективные права на пользование льготами он осуществить не вправе.

В-третьих, если для восстановления своего нарушенного субъективного права в гражданских правоотношениях лицу предоставляется срок 3 года (срок исковой давности), то в финансовых обязанному лицу предоставлен всего 1 год. Так, лицо может воспользоваться своим правом на получение финансовой помощи из бюджета в течение бюджетного периода (календарного года). По его прошествии оно теряет это субъективное право, хотя в классическом понимании неосуществление лицом своего права не должно означать его прекращения. Субъективное пра-

во должно иметь возможность быть реализованным в любой момент, пока оно установлено законодательством.

Как уже отмечалось, влияние императивного метода правового регулирования обуславливает неравное юридическое положение таких участников, а следовательно, и неравнозначную юридическую силу их правовых возможностей.

Чтобы рассмотреть вопрос о взаимосвязи финансовых обязанностей и прав обязанных участников финансовых правоотношений, выделить особенности такого соотношения, необходимо проанализировать некоторые видовые финансовые обязанности и права (налоговые, бюджетные) лиц в их органическом единстве.

Корреспонденция финансовых обязанностей и прав выражается в механизме их взаимосвязи. Но в ряде финансовых правоотношений последняя имеет неравнозначный юридический характер. Так, основной налоговой обязанностью плательщика является обязанность своевременно и в полном объёме уплачивать налоги и другие обязательные платежи, в связи с чем ему предоставляется ряд прав, рассмотрев которые можно сделать вывод, что они выполняют вспомогательную функцию для обеспечения точного, полного и своевременного исполнения ука-

занной обязанности.

По закону Украины «О порядке погашения обязательств налогоплательщиков налогов перед бюджетами и государственными целевыми фондами» от 21.12.2000 г. для реализации обязанности по уплате налогов плательщику предоставлены следующие права, связанные с такой обязанностью: (а) уплаты налога по традиционной или упрощённой системе налогообложения, (б) получения отсрочки или рассрочки при уплате налогов, (в) налогового поручительства и пр. [7, с. 2] (этот перечень, заметим, не является исчерпывающим).

Право уплаты налога означает, что налогоплательщик по собственной инициативе (но в соответствии с основаниями, установленными законодательством) выбирает форму его уплаты по традиционной или упрощённой системе налогообложения. Безусловно, законодатель, устанавливая данное право, преследовал цель упростить в некоторых налоговых правоотношениях (в частности для субъектов малого бизнеса) процедуру учёта, уплаты и отчётности по налоговым платежам. Именно в такой процедуре усматриваются и действия, предоставляющие плательщику налога возможность своевременного и полного исполнения налоговой обязанности. Как видим, это право призвано

быть своеобразным рычагом для обеспечения должного выполнения обязанности.

Право на получение отсрочки или рассрочки налога означает, что налогоплательщик имеет право требовать её, если для этого существуют достаточные основания. На первый взгляд государству невыгодно применять такие механизмы, так как при отсрочке налогового платежа нарушается требование о своевременной и полной уплате налога, а при рассрочке – о полной его уплате. Однако, если не предоставить плательщику в определённых ситуациях такие варианты поведения, он может просто обанкротиться и, возможно, даже процедура его ликвидации не гарантирует полного исполнения налоговой обязанности. Предоставляя же налогоплательщику данные права, государство таким способом как бы сохраняет его, чтобы в последующем он погасил свою налоговую задолженность с выплатой процентов и смог выполнять дальнейшие обязанности по уплате налогов и пополнять доходы бюджетов. Следовательно, и это право в итоге направлено на выполнение налоговой обязанности.

Право на налоговое поручительство означает, что налогоплательщик может согласовать с банком-резидентом вопрос о надлежащем исполнении обязанно-

стей по погашению его налоговых платежей или налогового долга. При этом налоговый орган обязан отказаться от права налогового залога активов плательщика, если банк-резидент поручается за него. Банк-поручитель приобретает все налоговые обязанности и права плательщика по выполнению его основной налоговой обязанности. Государство применяет ряд механизмов, выраженных в виде налоговых прав, предоставленных плательщикам, цель которых – исполнение налоговой обязанности надлежащим образом.

Таким образом, корреспонденция юридической обязанности по уплате налога и вышерассмотренных субъективных прав обязанных участников налогового правоотношения выражается в неодинаковой юридической силе. Обязанность является центром такого налогового правоотношения, так как его целью является своевременная и полная уплата налога, а достичь её можно, лишь исполнив юридическую обязанность. Субъективные права, закреплённые за управомоченным лицом, выполняют вспомогательную роль и содействуют при определённых обстоятельствах надлежащему исполнению обязанности.

При рассмотрении вопроса о взаимосвязи финансовых обязанностей и субъективных прав

субъектов бюджетных правоотношений становится ясным, что в ряде таких правоотношений обязанности и права совпадают, образуя бюджетные полномочия. Так, в соответствии с ч.2 ст. 20 Бюджетного кодекса Украины «бюджетными полномочиями признаются права и обязанности участников бюджетных правоотношений» [2, Ст. 189]. Анализ таких полномочий позволяет сделать вывод, что слияние бюджетных обязанностей и прав приводит к тому, что вторые как бы растворяются в первых и речь может идти только об обязанностях. К примеру, органы местного самоуправления вправе самостоятельно утверждать свой бюджет. Такое право одновременно выступает и обязанностью данного субъекта. если бы это было право в классическом его понимании (т.е. возможность субъекта воспользоваться либо не воспользоваться им), никаких мер юридической ответственности здесь бы не было. Однако, если орган местного самоуправления не реализует данное право, то к виновным лицам будут применены соответствующие санкции. Значит, речь здесь идёт об обязанности такого субъекта.

Возможна ситуация, когда субъект бюджетного правоотношения имеет субъективное право, реализация которого осложнена юридической обязаннос-

тью. Согласно ст. 15 Бюджетного кодекса Украины министр финансов при осуществлении государственного займа вправе с целью экономии средств и эффективности их использования выбрать кредитора, вид займа и валюту заимствования. Однако при реализации такого права он обязан координировать его осуществление с решениями Кабинета Министров Украины и с учётом требований последнего. В таком бюджетном правоотношении министр финансов не может самостоятельно реализовать своё право, а обязан корректировать его с учётом требований, установленных соответствующей бюджетной обязанностью.

Подводя итог вышерассмотренным положениям, можно от-

метить, что воздействие императивного метода правового регулирования обуславливает неравное юридическое положение участников финансовых правоотношений, а следовательно, и неравнозначную юридическую силу их правовых возможностей, выраженных в виде финансовых обязанностей и субъективных прав. В ряде финансовых правоотношений юридические обязанности могут сливаться с субъективными правами, образуя бюджетные полномочия, либо занимают главенствующее место по сравнению с правами, являющимися своеобразными вспомогательными рычагами для осуществления юридических обязанностей (налоговые обязанности и налоговые права).

Список литературы: 1. Алексеев С.С. Общая теория права: 2-х т. – Т.2. – М.: Юрид. лит., 1982. – 360 с. 2. Бюджетный кодекс Украины // Відом. Верхов. Ради України. – 2001. – № 37-38. – Ст. 189. 3. Винницький Д.В. Субъекты налогового права. – М.: НОРМА, 2000. – 185 с. 4. Карасёва М.В. Финансовое правоотношение. – М.: НОРМА, 2001. – 288 с. 5. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: В 6-ти т. – Т.2: Введение в теорию налогового права. – Харьков: Легас, 2004. – 600 с. 6. Налоговое право: Учеб. пособ. / Под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: ИД ФБК ПРЕСС, 2000. – 496 с. 7. О порядке погашения обязательств плательщиков налогов перед бюджетами и государственными целевыми фондами: Закон Украины от 21.12.2000 г. // Голос України. – 2001. – № 32. – Ст. 9. 8. Теория государства и права: Курс лекций / Под ред. Н.И. Матузова и А.В. Малько. – М.: Юристъ. – 2000. – 776 с. 9. Химичева Н.И. Субъекты советского бюджетного права. – Саратов. Изд-во Сарат. ун-та, 1979. – 222 с.

Надійшла до редакції 21.12.2007 р.