

УДК 342.347.73:336.27

DOI <https://doi.org/10.24144/2307-3322.2024.82.2.17>

КОНТРОЛЬНІ ПРАВОВІДНОСИНИ У СИСТЕМІ ФІНАНСОВИХ ПРАВОВІДНОСИН

Бортник Н.П.,

*доктор юридичних наук, професор,
професор кафедри теорії та історії держави і права
Національного кораблебудівного університету,
ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-1794-2793>*

Єсімов С.С.,

*кандидат юридичних наук, доцент,
професор кафедри адміністративно-правових дисциплін,
Львівського державного університету внутрішніх справ,
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-9327-0071>*

Бортник Н.П., Єсімов С.С. Контрольні правовідносини у системі фінансових правовідносин.

У статті комплексно та системно на підставі чинного законодавства розглянуто контрольні правовідносини у системі фінансових правовідносин. Об'єктом дослідження виступають контрольні праві відносини в системі фінансових правових відносин. У ході дослідження застосовуються загальнонаукові методи – аналіз, синтез, класифікація, аналогія, логічний, системно-структурний та приватно-наукові методи дослідження – формально-юридичний, порівняльно-правовий, техніко-юридичний. Фінансові правовідносини виникають у сфері фінансової діяльності держави та місцевих органів влади, органів місцевого самоврядування, але не всі відносини, що виникають у процесі фінансової діяльності є фінансово-правовими. Фінансове правове відношення у сутності є економічним відношенням, має владно-майновий характер і виражає публічні інтереси. Фінансові правовідносини будуються на правовому регулюванні за допомогою методу владних розпоряджень. Контрольні фінансові правовідносини за своїм структурним типом є імперативно-спрямованими. Це проявляється в наступному: у структурі правовідносини переважають обов'язкові приписи у вигляді позитивних обов'язків та суб'єктивних прав-обов'язків; права та обов'язки суб'єктів передбачені в переважній більшості випадків у законі, а не в актах індивідуального регулювання; суб'єкт, уповноважений на активні дії, має в переважній більшості випадків дуже вузький режим свободи поведінки. Зазначено, що дослідження охоплює сферу виникнення фінансових правовідносин, у тому числі у сфері фінансового контролю в сучасних умовах. Це дає можливість глибше пізнати природу контрольної діяльності, як інституту фінансового права; окреслює сучасні межі фінансових правовідносин, у тому числі контрольні фінансові правовідносини у бюджетній та податковій сферах і їх відношення до абсолютних та відносних правових відносин. Дослідження контрольних правових відносин у бюджетній та податковій сферах сприяють визначенню механізму реалізації контрольних бюджетних і податкових правовідносин, а водночас розкривають нові інструменти у механізмі фінансово-правового контролю.

Ключові слова: адміністративно-територіальне утворення, держава, суспільні відносини, фінансова діяльність, бюджетне та податкове право.

Bortnyk N.P., Yesimov S.S. Control legal relations in the system of financial legal relations.

The article comprehensively and systematically, on the basis of current legislation, examines control legal relations in the system of financial legal relations. The object of the research is control legal relations in the system of financial legal relations. In the course of the research, general scientific methods are used - analysis, synthesis, classification, analogy, logical, system-structural and private scientific research methods - formal-legal, comparative-legal, technical-legal. Financial legal relations

arise in the field of financial activity of the state and local authorities, local self-government bodies, but not all relations that arise in the process of financial activity are financial and legal. The financial legal relationship is essentially an economic relationship, has a power-property nature and expresses public interests. Financial legal relations are built on legal regulation using the method of official orders. Controlling financial legal relations by their structural type are imperatively directed. This is manifested in the following: the structure of legal relations is dominated by mandatory prescriptions in the form of positive duties and subjective rights-obligations; the rights and obligations of subjects are stipulated in the vast majority of cases in the law, and not in acts of individual regulation; the subject authorized to take active actions has, in the vast majority of cases, a very narrow mode of freedom of conduct. It is noted that the study covers the field of emergence of financial legal relations, including in the field of financial control in modern conditions. This provides an opportunity to learn more about the nature of control activity as an institution of financial law; outlines the modern boundaries of financial legal relations, including controlling financial legal relations in the budgetary and tax spheres and their relation to absolute and relative legal relations. Research of control legal relations in the budgetary and tax spheres contributes to the definition of the mechanism of implementation of control budgetary and tax legal relations, and at the same time reveals new tools in the mechanism of financial and legal control.

Key words: administrative-territorial entity, state, social relations, financial activity, budget and tax law.

Постановка проблеми. Правовідносини є основною категорією, що вивчається у всіх юридичних науках, кожна з яких представляє власну дефініцію відповідних видів правовідносин. Фундаментальні визначення, зокрема визначення поняття «правовідношення», сформульовані в теорії права. Означене питання неодноразово виступало предметом досліджень, проте досі не розроблено єдиного загально визнаного визначення. Правові відносини у сфері фінансів відносяться до загально правових категорій, оскільки у правовому регулюванні відносин фінансової сфери беруть участь різні галузі права. Сфера фінансів є складною та такою, що динамічно розвивається у контексті європейської інтеграції України.

Стан опрацювання цієї проблематики. Фінансові правові відносини, у томі числі контрольні досліджували науковці: Г.С. Андрущенко, Л.К. Воронова, Д.О. Білінський, Д.О. Гетманцев, О.В. Гедзюк, Н.Л. Губерська, С.Т. Кадькаленко, М.П. Кучерявенко, Н.М. Ковалко, Р.М. Лещенко, О.А. Лукашев, С.О. Ніщимна, І.М. Проць, Н.Ю. Пришва, Л.М. Чуприна, Н.Я. Якимчук, О.Г. Ярема та інші. Необхідність удосконалення фінансових правових відносин потребує проведення теоретико-правових досліджень.

Метою статті є дослідження контрольних правовідносин у системі фінансових правовідносин.

Виклад основного матеріалу. Фінансова система це доволі складний механізм, ефективність її функціонування якої залежить від двох визначальних чинників. По-перше, від налагодженості фінансових відносин у суспільстві. По-друге, ефективне функціонування фінансової системи залежить від організації управління. Фінансові правовідносини не з'являються самі по собі, а обов'язково в якості передумови передбачають функціонування відносин відповідного правового спектру, тобто право розуміння і правозастосовчу практику [1, с. 205].

Все різноманіття дефініцій «правові відносини», представлених у теорії права, можна віднести до однієї з двох точок зору. На думку першої групи вчених, правовідносини представляють юридичний зв'язок, який визначається як заснована на нормах права взаємодія суб'єктів. Відповідно до іншої позиції правовідносини – один із видів суспільних відносин, основна відмінна риса визначеність в правових нормах.

Правовідносини у фінансовій сфері – це суспільні відносини, врегульовані нормами національного та міжнародного права суспільні відносини, що відрізняються різноманітністю суб'єктного складу та основним змістом яких є реалізація прав і обов'язків у сфері фінансової діяльності.

Особливість розглянутого виду суспільних відносин – регулювання правовими нормами, означає виникнення, розвиток і припинення правовідносин. Це обумовлено впливом права на поведінку людей. Ознака, що впливає з попередньої, гарантована примусовою силою влади. Ця особливість властива іншим юридичним категоріям, зокрема правовим нормам. Оскільки визначення поняття «правовідношення» включає ознаку регулювання нормами права, є недоцільним повторне згадування ознаки забезпеченості державним примусом.

Крім вищезгаданих відмінних рис виділяють такі характерні риси правовідносин. По-перше, свідомість і волевиявлення учасників, обов'язковою умовою виникнення правовідносин є вираження волі мінімум однієї зі сторін. По-друге, індивідуалізація, що передбачає застосування одного з двох способів визначення суб'єктів – поіменно чи з соціальної ролі. По-третє, взаємність, що означає наявність у сторін суб'єктивних прав і юридичних обов'язків [2]. Виділення ознак підтримують представники галузей публічного права тому, що певні галузеві правовідносини сформульовані з урахуванням цих особливостей [3, с. 105].

Аналіз різних дефініцій та визначення характерних рис дозволяє продовжити дослідження правовідносин за допомогою класифікації, що передбачає встановлення критеріїв з метою подальшого виділення та опису окремих видів правовідносин. У юридичній науці особливе значення надається класифікації за галузевою належністю регулюючих правових норм. Це пояснюється обставиною, що кожна галузь права характеризується специфічними ознаками, які зумовлюють особливості відповідних галузевих правовідносин. У класифікації на підставі галузевої приналежності виділяються фінансові правовідносини, які мають певними особливостями.

Перша та основна відмінна риса полягає у конкретизації раніше згаданої загальної ознаки правовідносин за допомогою вказівки на факт виникнення на основі норм відповідної галузі права, у даному випадку – фінансового. Наступна особливість виявляється у тому, що фінансові правовідносини є відносинами влади. Це впливає з імперативності правових норм сформульованих уповноваженими суб'єктами в категоричній формі. Учасники правовідносин не мають права самостійно змінювати розпорядження та умови застосування.

Деякі фінансово-правові норми характеризуються певною диспозитивністю. Як приклад, можна назвати норми фінансово-правових договорів. Диспозитивність властива регулюванню публічних витрат, у тому числі щодо порядку надання міжбюджетних трансфертів і бюджетних кредитів.

Згадана характеристика фінансових правовідносин як владних поєднується з іншою ознакою – з майновим характером. Це означає, що об'єктом більшості фінансових правовідносин виступають кошти.

Наступна відмінна риса виявляється у тому, що фінансові правовідносини реалізуються у процесі фінансової діяльності, під якою розуміється утворення, розподіл і використання фондів коштів (централізованих і децентралізованих) спеціалізованими суб'єктами – адміністративно-територіальними утвореннями та уповноваженими особами щодо виконання передбачених цілей і завдань. З двома згаданими ознаками – владності та виникнення у фінансовій діяльності – пов'язана особливість фінансових правовідносин, яка полягає в обов'язковій участі уповноваженого органу адміністративно-територіального утворення.

Однак зазначена ознака не є виключно фінансово-правовою, а характерною для всіх публічних правовідносин. Ця обставина підтверджує необхідність деталізації стосовно конкретного виду відносин у вигляді перерахування відповідних органів. Державні та комунальні органи беруть участь у фінансових правовідносинах. Більшість зазначених суб'єктів поєднують провадження фінансової діяльності з виконанням своїх основних функцій. Однак у зв'язку з важливістю визначення суб'єктів, основна мета діяльності яких полягає у вступі до фінансових правовідносин, прийнято виділяти органи загальної та спеціальної компетенції.

До першої групи належать Верховна Рада України, Президент України, представницькі та виконавчі органи державної влади та місцевого самоврядування. Спеціалізованими органами виступають: Міністерство фінансів України, місцеві виконавчі органи, які реалізують фінансові повноваження на відповідному рівні; служби, підпорядковані Міністерству фінансів – Державна казначейська служба, Державна податкова служба та Державна митна служба; Державна служба з фінансового моніторингу; Національний банк України; Рахункова палата України та місцеві контрольно-лічильні органи.

До спеціалізованих суб'єктів відносяться інші уповноважені особи, у тому числі: позабюджетні фонди, що забезпечують конституційні права громадян у галузі державного обов'язкового страхування; кредитні організації, що сприяють проведенню окремих заходів податкового та валютного контролю; аудитори та аудиторські організації, які здійснюють контроль достовірності бухгалтерської звітності. Усі зазначені риси правовідносин вважаються загальноновизнаними у науці фінансового права, що перешкоджає виділенню додаткових кваліфікуючих ознак, одне з яких передбачає наявність фінансового плану.

Особливістю, на яку звертають увагу деякі автори, є економічний характер правовідносин. В науковій літературі вказується, що фінансові правовідносини – юридична форма вираження фінансових відносин, які є формою закріплення економічних відносин [4, с. 50]. Водночас не всі відносини, формування яких обумовлено фінансовою діяльністю, є економічними. Прикладом неекономічних правовідносин виступають контрольні, виділення яких підтверджує неможливість застосування зазначеної ознаки до всіх фінансових правовідносин.

Поширення та наукове визнання набуло виділення видів фінансових правовідносин: бюджетні; податкові; страхові; у сфері державного та банківського кредиту; у частині регулювання валютного та грошового обігу; під час здійснення встановлених розрахунків; у сфері регулювання фінансів установ, створених адміністративно-територіальними утвореннями; контрольні.

У науці фінансового права названо два різні критерії, визнаних як підстави проведення класифікації, – матеріальний зміст правовідносин і структура фінансової системи. Перший критерій відрізняється двояким значенням. Теорія права під матеріальним змістом розуміється фактичну поведінку учасників правовідносин, дії і бездіяльність, де реалізуються права та обов'язки. Поведінка суб'єктів має певну специфіку, яка зумовлює особливості правовідносин.

Досліджуючи інше розуміння даного критерію, варто звернути увагу на визначення змісту матеріального. Це дозволяє припустити, що класифікація передбачає перерахування видів матеріальних правовідносин, яким відповідають певні процесуальні відносини. Процесуальні правовідносини є формою реалізації матеріальних. Форма позбавлена цінності, якщо вона не є формою змісту, з чого випливає, що процесуальні правовідносини похідні від матеріальних. Процесуальні правовідносини не існують без матеріальних.

Правовідносини, що виникає під час здійснення контролю, поєднують матеріальні та процесуальні аспекти, оскільки забезпечуються обома видами норм. Матеріальні норми встановлюють правовий статус учасників фінансового контролю, а процесуальні визначають порядок реалізації суб'єктами прав і обов'язків. Вчені виділяють два рівні контрольних правовідносин: організаційний та організований. Правовідносини першого рівня забезпечують динаміку правовідносин другого рівня.

Повертаючись до проблеми визначення місця у системі фінансових контрольних правовідносин окреме місце займають бюджетно-контрольні правовідносини. Стаття 1 «Відносини, що регулюються Бюджетним кодексом України» Бюджетного кодексу України (далі – БК України) поряд з іншими визначає відносини у сфері бюджетного контролю [5]. Зазначене легальне становище неодноразово підтверджувалося судовими органами, в актах де прямо зазначено існування бюджетно-контрольних правовідносин. Проблема виділення цього виду відносин знайшла відбиток у науці фінансового права. Фінансові правовідносини поділяються на бюджетні та контрольні, проте ця обставина не виключає існування бюджетно-контрольних правовідносин, які поєднують відмінні риси бюджетних і контрольних.

Обґрунтування виділення особливого виду фінансових правовідносин – бюджетно-контрольних – зумовлює необхідність визначення їх місця у різних класифікаціях правовідносин, у тому числі у класифікації за критерієм між суб'єктних зв'язків. У теорії права виділено абсолютні та відносні правовідносини. В абсолютних визначено уповноважену особу, а зобов'язаними визнаються всі особи, які вступають у сферу дії прав уповноваженої особи.

У відносних правовідносинах відомі обидва учасники – уповноважений та зобов'язаний. Незважаючи на очевидність даного поділу, в юридичній науці відсутня єдність при вирішенні питання про віднесення конкретних галузевих правовідносин до абсолютних або відносних.

В теорії права переважає думка, за якою абсолютними є відносини власності та відносини з авторських прав. У зазначену групу включає правовідносини, що виникають при забезпеченні публічного порядку, охорони навколишнього природного середовища, деякі контрольні правовідносини.

Відносні правовідносини визначаються за залишковим принципом. Проблема віднесення фінансових правовідносин до абсолютних або відносних не отримала достатнього відображення в науці фінансового права. З усіх фінансових правовідносин докладно досліджено питання місця у названій класифікації податкових правовідносин. Залежно від основних функцій фінансові правовідносини поділяються на: охоронні; регулятивні, які поділяють на: абсолютні (наприклад, правовідносини зі встановлення податків і зборів); відносні (наприклад, міжбюджетні відносини) [6, с. 16].

Податкові відносини вважаються відносними, що пояснюється чітким визначенням уповноважених і зобов'язаних осіб – уповноважених органів, платників податків, податкових агентів і інших учасників – у нормах Податкового кодексу України (далі – ПК України) [7].

Формування податкових правовідносин обумовлено необхідністю реалізації мети та завдань, що становлять особливе значення для суспільства. Проте більшість авторів стверджують, що податкові правовідносини можуть бути як абсолютними та відносними. У значній частині названих відносин конкретно позначені суб'єкти, що свідчить про їх відносний характер.

Існують абсолютні податкові правовідносини, наприклад, щодо встановлення податків і зборів, у яких відома одна сторона – публічно-правове утворення, уповноважений орган якої приймає нормативно-правовий акт, обов'язковий для невизначеної кількості суб'єктів, які при настанні встановлених обставин набувають відповідного статусу платника податків, податкового агента. Існування абсолютних податкових правовідносин може бути підтверджено зверненням до ст. 67 Конституції України, яка закріплює обов'язок сплати податків та зборів. Незважаючи на достатню вивченість питання місця податкових правовідносин у класифікації за суб'єктними зв'язками, публічно-правовий характер підкреслюється також суб'єктним складом податкових правовідносин, оскільки держава від імені компетентних органів виступає обов'язковим його учасником [8, с. 502].

На відміну від податкових, бюджетні правовідносини рідко досліджуються щодо віднесення до абсолютних чи відносних. У Конституції України встановлено перелік форм власності, що визнані в Україні: приватна, державна, комунальна. Відповідно до Цивільного кодексу України, виділяється право власності Українського народу, державна власність, комунальна власність та право приватної власності [9].

Обґрунтованість віднесення коштів державного бюджету та місцевих бюджетів до державного майна підтверджено в актах Конституційного Суду України. Положення про право державної власності на кошти державного та місцевих бюджетів відображено в актах Верховного Суду. Зазначену позицію вищих судових органів щодо віднесення коштів бюджетів до об'єктів державної власності підтримують представники науки конституційного права.

У цивільному праві кошти бюджетів є майном відповідного адміністративно-територіального утворення. Бюджетні кошти становлять матеріальну базу для участі держави та адміністративно-територіальних утворень у цивільних правовідносинах. Суб'єктами, що розпоряджаються коштами та уповноважені адміністративно-територіальним утворенням брати участь у цивільних правовідносинах, виступають фінансові органи – Міністерство фінансів України, місцеві фінансові органи.

До складу державних фінансів входять кошти державного бюджету, а до місцевих фінансів – місцеві бюджети. Виконавчі органи реалізують три повноваження – володіння, користування та розпорядження. Законодавчі органи здійснюють виключно розпорядження, що виражається у прийнятті актів про бюджет, у яких відображено волю публічного адміністративно-територіального утворення. Бюджетні правовідносини як відносини власності визнаються абсолютними. Незважаючи на подані аргументи, що підтверджують обґрунтованість віднесення бюджетних правовідносин до абсолютних, необхідно відзначити різноманітність видів бюджетних правовідносин, перерахованих у ст. 1 БК України.

До бюджетних правових відносин належать контрольні правовідносини [10, с. 240]. Враховуючи раніше зазначений критерій розмежування абсолютних і відносних правовідносин – можливість пред'явлення вимог всім особам, які вступають у сферу дії прав уповноваженої особи, необхідно зазначити, що при здійсненні бюджетного контролю уповноваженому органу протиставлені суб'єкти, перелік яких встановлений у БК України. До осіб, які підлягають бюджетному контролю, належать учасники бюджетного процесу, фізичні особи-підприємці, юридичні особи, які отримують кошти бюджету через договори про надання коштів. Перехід до ресурсозберігаючої соціально-інклюзивної економіки передбачено Стратегією реформування системи управління державними фінансами на 2022–2025 роки. Це передбачає реформування бюджетних правових відносин, що недоцільно здійснити без наукового обґрунтування та розуміння правової природи контрольних правовідносин у сфері фінансової діяльності [11].

Висновки. Можна зробити висновки про особливості фінансових правовідносин та контрольних правовідносин, зокрема. У науці фінансового права відсутня єдина позиція щодо місця контрольних правовідносин у системі матеріальних і процесуальних відносин. Більшість авторів

сходяться на думці, що зазначені відносини поєднують обидва аспекти, що обумовлено аналогічним характером норм, що регулюють здійснення фінансового контролю. Матеріальний аспект проявляється у визначенні правового статусу учасників фінансового контролю, а процесуальний – у закріпленні правил реалізації суб'єктами прав і обов'язків. У класифікації за критерієм «між суб'єктних зв'язків» бюджетно-контрольні правовідносини виступають як відносини державної або комунальної власності на відповідні кошти, та встановлення можливості здійснення бюджетного контролю щодо учасників бюджетного процесу та інших осіб.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Нестеренко А.С. Дослідження фінансових правовідносин як об'єкта механізму функціонування фінансової системи України. *Право та державне управління*. 2020 р., № 1 том 1. С. 205–210.
2. Кравчук С.Й. Теоретика-правові аспекти регулювання суспільних відносин. *Науковий вісник Ужгородського Національного Університету. Серія право*. 2022. Випуск 69. С. 31–36.
3. Гончарук С.М., Долбнєва Д.В., Приймак С.В., Романів Є.М. Фінансовий контроль: теорія, термінологія, практика: навчальний посібник. Львів: ЛНУ ім. І. Франка, 2019. 298 с.
4. Ковалів М.В., Проць І.М., Скриньковський Р.М. і інші. Фінансове право України: *навчальний посібник*. Львів: СПОЛОМ, 2022. 394 с.
5. Бюджетний кодекс України: Закон України від 08.07.2010 р. № 2456-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text>.
6. Волощук М.Г., Карабін Т.О., Менджул М.В. Фінансове право: *навчальний посібник*. Вид. 3-тє, доповнене та перероблене. Ужгород: Видавництво Олександри Гаркуші, 2017. 244 с.
7. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.
8. Проць І.М., Грищук А.Б. Обов'язок зі сплати податку та податкове зобов'язання: поняття, проблеми співвідношення. *Аналітично-порівняльне правознавство*. 2023. № 6. С. 498–503.
9. Право власності. Конституційний Суд України. URL: <https://ccu.gov.ua/storinka-knygy/4314-pravo-vlasnosti#:~:text=%E2%80%93%20%>.
10. Ярема О.Г. Концепція розвитку державної контрольної діяльності. *Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ. Серія юридична*. 2017. Випуск 2. С. 236–246.
11. Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2022–2025 роки та плану заходів з її реалізації: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 29.12.2021 р. № 1805-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1805-2021-%D1%80#-Text>.