


КАТЕРИНА СЕРГІЇВНА РОГОЗІННІКОВА,*Університет державної фіскальної служби України (м. Ірпінь),**кафедра міжнародного права**та порівняльного правознавства (провідний фахівець);* <https://orcid.org/0000-0003-3438-5087>,*e-mail: kateruna1605@ukr.net***ПОНЯТТЯ І СУТНІСТЬ АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВОЇ ОХОРОНИ ПОДАТКОВИХ ВІДНОСИН**

Наведено результати аналізу обсягу та змісту поняття адміністративно-правової охорони податкових відносин. Указано на обґрунтованість доктринальних положень про співвідношення правової охорони і правового захисту як цілого і частини. Встановлено особливості адміністративно-правової охорони порівняно з іншими видами правової охорони суспільних відносин. Наголошено на необхідності двовекторного розгляду засобів адміністративно-правової охорони податкових відносин: їх вплив спрямований як на платника податків, так і на контролюючі органи у сфері оподаткування.

Ключові слова: адміністративно-правова охорона, адміністративно-правовий захист, податкові відносини, адміністративно-правові засоби, адміністративний примус.

*Оригінальна стаття***Постановка проблеми**

Оновлення системи адміністративно-правової охорони податкових відносин на сучасному етапі розвитку публічного адміністрування має вирішальне значення. Необхідність удосконалення ризикоорієнтованої системи податкового контролю, декриміналізація низки правопорушень у сфері оподаткування, розділення сервісної та правоохоронної функції суб'єктів публічного адміністрування у сфері оподаткування, забезпечення стабільності податкового законодавства вимагають ґрунтовного опрацювання існуючих проблем правової охорони податкових відносин. Відсутність відповідних досліджень призводить до безсистемності реформ, ігнорування взаємовпливу та взаємообумовленості елементів системи адміністративно-правової охорони, термінологічної плутанини, ускладнення роботи як органів публічної адміністрації, так і платників податків.

Стан дослідження проблеми

На сьогодні варто констатувати відсутність спеціальних праць, присвячених адміністративно-правовій охороні податкових відносин. Теоретичне підґрунтя дослідження становлять праці В. В. Галуцька, Л. О. Кожури, О. М. Правоторової, О. П. Смірнова, в яких здійснено комплексний аналіз адміністративно-правової охорони як інституту адміністративного права, закладено основи для подальшого вивчення під час проведення спеціально-га-

лузових досліджень, присвячених конкретним об'єктам, зокрема у працях С. В. Ворушила, А. М. Грищук, Л. В. Золотої, Л. О. Кожури, В. І. Курила, аналіз яких показав відмінності та динаміку змін елементів адміністративно-правової охорони та її засобів залежно від об'єкта впливу. Виявленню ж особливостей адміністративно-правової охорони саме податкових відносин сприяли праці І. В. Скорохода, В. І. Теремецького, Н. С. Хатнюк, присвячені комплексному аналізу адміністративно-правового регулювання податкових відносин в Україні.

Мета і завдання дослідження

Метою статті є формування поняття адміністративно-правової охорони податкових відносин з урахуванням галузевих та спеціально-юридичних ознак.

Досягнення цієї мети здійснено шляхом вирішення *завдання* щодо аналізу сформованих теорією права та наукою адміністративного права уявлень про обсяг, зміст і співвідношення правового захисту і правової охорони, вивчення особливостей спеціально-галузевих розуміння останнього поняття залежно від об'єкта впливу.

Наукова новизна дослідження

У статті сформульовано низку нових теоретичних висновків та пропозицій, у тому числі вдосконалено зміст поняття «адміністративно-правова охорона податкових відносин» з урахуванням посилення сервісної складової

серед засобів реалізації державної політики у сфері оподаткування, запропоновано новий підхід до розуміння призначення засобів адміністративно-правової охорони податкових відносин.

Виклад основного матеріалу

Для формування поняття адміністративно-правової охорони податкових відносин варто скористатись методом сходження від абстрактного до конкретного, де в основі розуміння названого правового явища знаходяться загальнотеоретичні уявлення про зміст правової охорони та її співвідношення з іншими суміжними поняттями, зокрема таким, як правовий захист.

Ураховуючи перше із поставлених завдань, пропонуємо проаналізувати наявні в теорії права уявлення щодо сутності, змісту та співвідношення правової охорони і правового захисту.

Так, Л. О. Кожура, аналізуючи співвідношення адміністративно-правової охорони і захисту, вказує на існування в теорії права трьох підходів: правова охорона і правовий захист є тотожними поняттями; правова охорона – поняття ширше за обсягом та родово відносно поняття правового захисту; правова охорона і правовий захист – відмінні поняття, не тотожні за змістом [1, с. 120].

Зрозуміло, що охорона і захист не можна вважати поняттями тотожними, на що звертає увагу М. В. Вітрук: охорона права – це діяльність, спрямована на усунення перешкод у реалізації прав та обов'язків, на боротьбу з невиконанням обов'язків і зловживанням правами, на профілактику і попередження порушень прав та обов'язків, а засоби захисту застосовуються у випадку невиконання обов'язку або зловживання правом та виникнення перешкод для їх здійснення чи існування суперечки про наявність самого права або обов'язку [2, с. 54].

Наведене дає важливий орієнтир для визначення базового, родового поняття відносно адміністративно-правової охорони та адміністративно-правового захисту – діяльність. Однак низка вчених саме за ознакою родового поняття розрізняє охорону і захист, визначаючи охорону як стан правомірної реалізації прав і свобод під контролем соціальних інститутів, але без їх втручання [3, с. 88; 4, с. 214; 5, с. 63], а захист як правозахисну діяльність, спрямовану на відновлення порушеного права та відвернення загроз його подальшого порушення [4, с. 214; 5, с. 63].

Такі спроби розмежувати правову охорону і правовий захист доречно пов'язати зі ста-

діями механізму правового регулювання, де правова охорона відповідає першій стадії – регламентації суспільних відносин, а захист – останній – реалізації санкцій правової норми.

Проти такого розуміння правової охорони заперечує О. П. Смірнов, вважаючи, що таке розуміння охорони прав і свобод вказує на реалізацію не охоронної, а регулятивної функції права, фактично виключає одну з функцій права, що суперечить самій суті права [6, с. 123].

Для вирішення виявленої колізії доцільно встановити співвідношення понять правової охорони і правового захисту. Так, І. Л. Борисенко вказує на два підходи до розуміння співвідношення понять «охорона» і «захист» прав: «вузкий», коли під охоронною функцією фактично розуміється здійснення захисту після фактичного порушення права, «широкий», коли правова охорона може охоплювати весь комплекс засобів, що забезпечують реалізацію закріплених правовими нормами суб'єктивних прав як у їх позитивному стані, так і в разі порушення [7].

Фактично думка щодо співвідношення охорони і захисту як цілого і частини [8, с. 75–86] сформувалась у працях В. А. Новосьолова та Л. Д. Воеводіна, які розглядали охорону як діяльність, що передбачає, по-перше, попередження порушень прав і свобод, по-друге, забезпечення умов та засобів для фактичного користування ними кожним громадянином, по-третє, їх захист. [9, с. 7; 10, с. 61]. Поняття «захист» є вузким, порівняно з поняттям «охорона» та є його складовою [9, с. 7–9].

Висновки вчених не втрачають актуальності і по сьогодні, що відображено в наявних у теорії адміністративного права дефініціях адміністративно-правової охорони.

Так, В. В. Галушко визначає розглядуваний правовий феномен у широкому розумінні як систему впорядкованої адміністративно-правовими нормами діяльності публічної адміністрації, спрямованої на попередження порушень і відновлення порушених прав, свобод та інтересів фізичних і юридичних осіб, що здійснюються засобами адміністративного права, в тому числі і примусового характеру [4, с. 214].

О. М. Правоторова подає адміністративно-правову охорону як інститут адміністративного права, що складається з однорідних норм адміністративного права, правовий вплив яких спрямовано на попередження правопорушень (профілактику злочинів) та відновлення порушених прав, свобод і законних інтересів фізичних і юридичних осіб, що здійснюються публічною адміністрацією на

основі визначених засад і за допомогою адміністративного інструментарію [11, с. 155].

Порівняння названих дефініцій із розробленими теорією права дозволяє вказати на певні галузеві особливості адміністративно-правової охорони: така діяльність здійснюється органами публічної адміністрації, здійснюється засобами адміністративного права, можливе застосування заходів адміністративного примусу.

Щодо обсягу поняття адміністративно-правової охорони, то аналіз її дефініцій у загальногалузевих та спеціальних дослідженнях [12, с. 50; 13, с. 12] орієнтує принаймні на такі напрями діяльності: попередження (профілактику) негативних явищ; виявлення можливих порушень; подолання шкідливих наслідків (відновлення порушених прав); підтримання стабільності правовідносин; притягнення до адміністративної відповідальності осіб, які посягають на охоронюваний об'єкт.

Важливо зауважити, що вчені акцентують на спрямованості засобів адміністративно-правової охорони на захист прав, свобод та інтересів фізичних і юридичних осіб, що відносно податкових відносин може бути застосовано лише частково. Методологічно вірно у понятті адміністративно-правової охорони податкових відносин вказувати на публічний інтерес, як органічне та збалансоване поєднання державних та приватних інтересів, задоволення яких сприяє сталому розвитку суспільства.

Такий висновок підтверджується і дефініціями адміністративно-правової охорони конкретних об'єктів та відносин [12, с. 50; 13, с. 12].

Характеризуючи галузеві особливості адміністративно-правової охорони, варто звернути увагу на її засоби, система яких, за справедливим твердженням Л. В. Золотої, визначає зміст розглядуваного явища [13, с. 13].

На думку В. І. Курила, адміністративно-правова охорона і захист у сфері аграрних правовідносин здійснюються шляхом установадження адміністративно-деліктних норм у цій сфері та застосування заходів адміністративного примусу [14, с. 134].

С. В. Ворушило до адміністративно-правових засобів охорони атмосферного повітря відносить: установадження правових норм, правил, нормативів і стандартів; державний контроль за охороною атмосферного повітря; заходи переконання; заходи адміністративного примусу; відновлювальні заходи [15, с. 109].

Є. В. Юркова засоби адміністративно-правової охорони права інтелектуальної власності розглядає як систему різноманітних спосо-

бів діяльності органів і посадових осіб Державної служби інтелектуальної власності, органів внутрішніх справ, Антимонопольного комітету України щодо здійснення реєстрації об'єктів інтелектуальної власності, видачі на них охоронних документів і застосування до порушників режиму інтелектуальної власності засобів адміністративного примусу [16, с. 217].

А. М. Грищук, досліджуючи засоби адміністративно-правової охорони сім'ї, дітей та молоді виокремлює такі їх дві групи: адміністративно-правові засоби сервісного характеру (реєстраційно-ліцензійна діяльність, сертифікація, стандартизація); адміністративно-правові засоби управлінського характеру (контроль та нагляд, адміністративний примус, у тому числі адміністративна відповідальність) [17, с. 18].

Л. В. Золотою до системи заходів адміністративно-правової охорони права інтелектуальної власності у сфері наукової діяльності віднесено: 1) розроблення та прийняття нормативно-правових актів, які регулюють питання охорони права інтелектуальної власності у сфері наукової діяльності; 2) формування та проведення державної політики, що стосується охорони права інтелектуальної власності у сфері наукової діяльності; 3) впровадження державних програм щодо охорони права інтелектуальної власності у сфері наукової діяльності; 4) здійснення Міністерством економічного розвитку і торгівлі України державної реєстрації прав автора на результати наукової діяльності (твори науки) за його заявкою, а також реєстрації договорів, які стосуються права автора на наукові результати, та ведення відповідного реєстру; 5) здійснення державного та громадського контролю за дотриманням національного законодавства, яке регулює питання інтелектуальної власності у сфері наукової діяльності; 6) заборону будь-якої діяльності фізичних та юридичних осіб, яка створює загрозу порушення прав інтелектуальної власності на результати наукової діяльності [13, с. 13].

Наведені праці свідчать про відмінність засобів адміністративно-правової охорони залежно від об'єкта впливу, проте всі з аналізованих положень мають і спільні риси: адміністративно-правова охорона здійснюється за допомогою контролю та нагляду, а також шляхом застосування заходів адміністративного примусу. Розбіжності знаходимо саме в частині застосування засобів сервісного характеру.

Висновки

Проведений аналіз теоретичних положень і спеціально-юридичних досліджень

правової охорони та її особливостей у конкретних відносинах дозволив сформувати теоретичну конструкцію поняття адміністративно-правової охорони податкових відносин як діяльності уповноважених суб'єктів публічної адміністрації, що спрямована на попередження (профілактику) вчинення правопорушень у сфері оподаткування, недопущення зловживань посадовими особами контролюючих органів (органів доходів і зборів), виявлення порушень чинного податкового законодавства, притягнення порушників до адміністративної

відповідальності та забезпечення виконання податкових обов'язків, відновлення порушених прав платників податків та здійснюється за допомогою адміністративно-правових засобів сервісного, контрольного та примусового характеру.

Перспективними напрямками подальших розвідок у вдосконаленні системи адміністративно-правової охорони податкових відносин є вивчення емпіричної множини форм і методів її здійснення.

Список бібліографічних посилань

1. Кожура Л. О. Адміністративно-правовий захист та охорона: поняття та співвідношення. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія «Право»*. 2015. № 35, ч. I, т. 2. С. 119–122.
2. Витрук Н. В. Правовой статус личности в СССР. М. : Юрид. лит., 1985. 176 с.
3. Мордовец А. Социально-юридический механизм обеспечения прав человека и гражданина. Саратов : Саратов. высш. шк., 1996. 154 с.
4. Адміністративне право України : навч. посіб. : у 2 т. / В. В. Галуцько, В. І. Олефір, М. П. Пихтін та ін. ; за заг. ред. В. В. Галуцька. Херсон : Херсон. міська друкарня, 2011. Т. 1. 320 с.
5. Несвит Е. А., Дьякова О. А. Соотношение административно-правовой охраны и защиты прав граждан и организаций. *Марийский юридический вестник*. 2016. № 3 (18). С. 62–64.
6. Смирнов А. П. Соотношение понятий «охрана прав» и «защита прав». *Вестник Томского государственного университета*. 2010. № 4. С. 123–125.
7. Борисенко І. Л. Теоретичні засади співвідношення понять охорони та захисту цивільних прав в глобальній мережі Інтернет // Спецпроект: анализ научных исследований : материалы IV Междунар. науч.-практ. интернет-конф. (9–14 июля 2008 г.). URL: <http://www.confcontact.com/2008jule/borisenko.php> (дата звернення 09.09.2019).
8. Обушак О. О., Обушак С. А. Адміністративне регулювання у сфері охорони прав на об'єкти інтелектуальної власності. *Гуманітарний вісник Запорізької державної інженерної академії*. 2009. № 36. С. 75–85.
9. Новоселов В. А. Способы защиты прав, свобод, гарантированных Конституцией СССР. *Советская юстиция*. 1979. № 18. С. 7–9.
10. Воеводин Л. Д. Система конституционных прав и свобод советских граждан, юридические условия и средства их обеспечения и охраны. М. : Изд-во МГУ, 1987. 343 с.
11. Правоторова О. М. Поняття та зміст адміністративно-правової охорони. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2019. № 4. С. 154–158. URL: http://www.lsej.org.ua/4_2019/44.pdf (дата звернення: 09.09.2019).
12. Рябець К. А. Адміністративно-правова охорона вод: сучасні проблеми та шляхи їх подолання. *Юридична наука*. 2014. № 1. С. 47–51.
13. Золота Л. В. Адміністративно-правова охорона права інтелектуальної власності у сфері наукової діяльності в Україні : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Суми, 2019. 24 с.
14. Курило В. І. Адміністративно-правова охорона та захист у сфері аграрних правовідносин. *Адміністративне право і процес*. 2014. № 1. С. 133–139.
15. Ворушило С. В. Поняття та зміст адміністративно-правової охорони атмосферного повітря. *Науковий журнал Одеського державного університету внутрішніх справ*. 2009. № 3. С. 108–111.
16. Юркова Є. В. Засоби адміністративно-правової охорони права інтелектуальної власності. *Держава і право*. 2010. № 49. С. 215–219.
17. Гришук А. М. Адміністративно-правова охорона сім'ї, дітей та молоді : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Запоріжжя, 2011. 23 с.

Надійшла до редколегії 11.09.2019

РОГОЗИННИКОВА Е. С. ПОНЯТИЕ И СУЩНОСТЬ АДМИНИСТРАТИВНО-ПРАВОВОЙ ОХРАНЫ НАЛОГОВЫХ ОТНОШЕНИЙ

Представлены результаты анализа объема и содержания понятия административно-правовой охраны налоговых отношений. Указано на справедливость доктринальных положений о соотношении правовой охраны и правовой защиты как целого и части. Установлены особенности административно-правовой охраны по сравнению с другими

видами правовой охраны общественных отношений. Отмечена необходимость двухвекторного рассмотрения средств административно-правовой охраны налоговых отношений: их воздействие направлено как на налогоплательщика, так и на контролирующие органы в сфере налогообложения.

Ключевые слова: административно-правовая охрана, административно-правовая защита, налоговые отношения, административно-правовые средства, административное принуждение.

ROHOZINNIKOVA K. S. THE CONCEPT AND ESSENCE OF ADMINISTRATIVE AND LEGAL PROTECTION OF TAX RELATIONS

The concept and essence of administrative and legal protection of tax relations have been considered. It has been emphasized that the study of general theoretical ideas about the correlation between the concepts of legal security and legal protection will contribute to solving the tasks of the research. The provisions on the correlation of legal security and legal protection in the whole and as a part have been supported. The author has established peculiarities of administrative and legal protection compared with other types of legal protection of public relations: such activity is carried out by public administration agencies through administrative and legal means, including coercive ones. The essential components of administrative and legal protection, which should form the basis of its definition, include: prevention of negative phenomena; detection of possible violations; overcoming harmful consequences (restoration of violated rights); maintaining stable legal relations; prosecuting persons who encroach on the protected object.

The author has emphasized on the peculiarities of the purpose of using the means of administrative and legal protection of tax relations – protection of public interests in the field of taxation, as an organic and balanced combination of public and private interests, the satisfaction of which contributes to the sustainable development of society.

It has been found out that the content of administrative protection of a particular object is revealed through its means and measures. The analysis of sectoral studies has allowed to establish the following feature of administrative and legal protection measures: they are carried out by means of service nature, the list of which differs depending on the object of administrative legal protection, control and supervision, as well as by applying measures of administrative coercion.

The need for a two-vector consideration of administrative and legal protection means has been emphasized: their impact is directed both on the taxpayer and on the controlling agencies (revenue and fees agencies).

Key words: administrative and legal security, administrative and legal protection, tax relations, administrative and legal means, administrative coercion.