

Національна юридична академія України
імені Ярослава Мудрого

АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ НАУКИ ФІНАНСОВОГО ПРАВА

Монографія

За редакцією М. П. Кучерявенка

Харків
«Право»
2010

ББК 67.9(4УКР)302

А 43

*Рекомендовано до друку вченою радою
Національної юридичної академії України імені Ярослава
Мудрого (протокол № 12 від 30 червня 2010 року)*

Рецензенти:

Л. К. Воронова – д-р юрид. наук, професор, академік НАПрН України, проф. каф. адміністративного та фінансового права Київського національного університету імені Тараса Шевченка;

І. Б. Заверуха – д-р юрид. наук, доцент, зав. каф. адміністративного та фінансового права Львівського національного університету імені Івана Франка

Авторський колектив:

М. П. Кучерявенко – доктор юридичних наук, професор;

Д. О. Білінський – кандидат юридичних наук;

О. О. Головашевич – кандидат юридичних наук;

О. О. Дмитрик – кандидат юридичних наук, доцент;

Н. А. Зайцева – кандидат юридичних наук;

О. А. Лукашев – кандидат юридичних наук, доцент;

М. О. Перепелиця – кандидат юридичних наук, доцент;

Г. В. Россіхіна – кандидат юридичних наук, доцент;

А. О. Храбров – кандидат юридичних наук, доцент;

О. С. Шевчик – кандидат юридичних наук

Актуальні питання науки фінансового права : монографія /
А 43 за ред. М. П. Кучерявенка. – Х. : Право, 2010. – 464 с.

ISBN 978-966-458-212-1

Монографію присвячено найбільш принциповим і значущим напрямкам розвитку фінансово-правової науки на сучасному етапі. На основі системного аналізу здійснено спробу розкрити зміст основних фінансово-правових інститутів, визначити найбільш логічні напрямки їх розвитку найближчим часом. Значну частину матеріалу викладено в порівнянні з дослідженнями фахівців інших держав, особливу увагу приділено аналізу як матеріальних, так і процесуальних аспектів регулювання відносин, що пов'язані з рухом публічних грошових коштів.

Для викладачів і студентів юридичних та економічних вузів, працівників органів, які реалізують повноваження у сфері фінансової діяльності, всіх, хто цікавиться проблемами фінансового права.

ББК 67.9(4УКР)302

ISBN 978-966-458-212-1

© Авторський колектив, 2010

© «Право», 2010

Зміст

<i>Лукашев О. А.</i> Категорії «фінанси» та «фінансова діяльність» у фінансово-правовому регулюванні	4
<i>Россіхіна Г. В.</i> Місце фінансово-правових норм у системі соціальних норм.....	47
<i>Дмитрик О. О.</i> Сучасні підходи до визначення джерел фінансового права.....	101
<i>Перепелиця М. О.</i> Поняття та ознаки суб'єкта фінансового права	179
<i>Головашевич О. О.</i> Фізичні особи як платники податків	237
<i>Зайцева Н. А.</i> Державний кредит як ланка фінансової системи України	267
<i>Храбров А. О.</i> Податковий обов'язок – системоутворююча категорія податкового права	300
<i>Білінський Д. О.</i> Систематизація податкового законодавства як засіб упорядкування законодавчих податкових норм.....	329
<i>Кучерявенко М. П.</i> Природа процедурного регулювання податкових відносин.....	350
<i>Шевчик О. С.</i> Окремі актуальні питання валютного права.....	427

О. А. Лукашев

Категорії «фінанси» та «фінансова діяльність» у фінансово-правовому регулюванні

Дослідження категорії фінансів безумовно призводять до висновку, що вони є принциповим важелем у реформуванні економіки. При цьому акцентується увага на декількох аспектах цього впливу, який забезпечує економічну стабілізацію; адаптацію до ринкових перетворень; стимулювання інвестиційної активності¹. Фактично йдеться про консолідований вплив усіх функцій фінансів, які і мають забезпечити економічну стабілізацію. Слід мати на увазі, що дуже тісно переплітаються при цьому фінансова, економічна, суспільна стабільність, коли виваженість і сталість засобів фінансового регулювання забезпечують адекватні економічні пропорції та суспільну стабільність розвитку. Саме фінансова стабільність і забезпечує ефективне функціонування всіх складових фінансової діяльності, формування, розподіл та витрачання коштів для стабільного економічного розвитку. Головним суб'єктом, який організує та забезпечує функціонування фінансів сукупності як відносин, так і матеріальних носіїв, є держава. Саме вона спрямовує та контролює процеси руху фінансів, ґрунтуючись на тому, що «фінанси виступають матеріальною основою існування держави. Тому головне призначення фінансів – це грошове забезпечення функціонування держави»².

Поява категорії фінансів пов'язується з дослідженнями представників економічної науки. У найбільш виваженому й узгодженому ви-

¹ Бабич А. М., Павлова Л. Н. Государственные и муниципальные финансы: Учеб. для вузов. – М.: Финансы, ЮНИТИ, 1999. – С. 27.

² Див.: Худяков А. И. Финансовое право Республики Казахстан (Общая часть). – Алматы: Каржы-каражат, 1995. – С. 7.

гляді це поняття зустрічається в працях А. Сміта¹, К. Рау², Г. Єллінека³. На території Російської імперії це поняття досліджувалось такими представниками фінансової науки, як І. Я. Горлов⁴, М. М. Сперанський⁵, М. І. Тургенєв⁶, М. Ф. Орлов⁷, І. І. Янжул⁸.

Дуже помітний етап у розвитку наукового осмислення категорії фінансів пов'язаний із втручанням у цю діяльність представників фінансово-правової науки. Одним із перших та досить досконалих підходів є підхід С. І. Іловайського, який характеризував у сукупності поняття фінансів, фінансового господарства, публічних фінансів⁹. Він аргументовано пов'язував необхідність існування фінансів з політичними союзами, які мають на меті формування відповідних матеріальних коштів для виконання своїх завдань і саме з цим пов'язував зміст фінансового господарства, яке передбачає планомірну організаційну діяльність примусових союзів, що і зумовлює отримання та витрачання таким чином акумульованих коштів. Одним із перших він використав поняття публічних фінансів та розглядав фінанси і фінансову діяльність не лише в контексті господарської діяльності держави, а пов'язав їх з діяльністю «всіх взагалі примусових союзів». Таким чином, концепція публічних фінансів, фінансів, які передбачають специфічного власника – відповідне публічне територіальне утворення, була започаткована ще на межі ХІХ–ХХ ст.

Поняття фінансів як узагальнюючої категорії передбачає врахування її комплексного значення. Слід звернути увагу, що в цьому випадку йдеться про два рівні комплексності. По-перше, комплексність наукового поняття, наукової категорії. Складно уявити характеристику фінансів без аналізу їх на межі економічних і правових досліджень.

¹ Смит А. Исследование о богатстве народов. – М., 1895.

² Рау К. Основные начала финансовой науки: Пер. с нем. / Под ред. В. Л. Лебедева. – СПб., 1868.

³ Еллинек Г. Бюджетное право. – Ростов, 1906.

⁴ Горлов И. Я. Теория финансов. – Казань, 1841.

⁵ Сперанский М. М. План финансов / Золотые страницы финансового права России. – М., 1998. – Т. 1.

⁶ Тургенев Н. И. Опыт теории налогов. – СПб., 1818.

⁷ Орлов М. Ф. О государственном кредите. – М., 1833.

⁸ Янжул И. И. Основные начала финансовой науки. Учение о гос. доходах / Золотые страницы финансового права России. / Под ред. А. Н. Козырина. – М.: Статут, 2002. – Т. 3.

⁹ Див.: Иловайский С. И. Учебник финансового права / Под ред. Н. П. Яснопольского. – 5-е (посмертное) издание доп. и перераб. Г. И. Тиктиным. – Одесса, 1912. – С. 3–5.

Фундаментальні характеристики економічного сенсу цього поняття як збагачують науку в цілому, так і дають певний поштовх у визначеності, спрямованості, обумовленості меж правового впливу¹. Досліджуючи системність категорії фінансів, С. В. Запольський звертає увагу на те, що «... під фінансами розуміють в одних випадках відносини, у других – грошові фонди, у третіх – сукупність фінансових інститутів... На думку одних дослідників, фінанси – об'єктивно існуючі відносини, в інтерпретації других – це інструмент господарювання, треті наполягають на ідентичності понять *фінанси*, *фінансова система*, *фінансова діяльність*»². Здається, що в цьому випадку, якщо протиріччя й існує, то лише формальне, оскільки такий підхід підкреслює багатоаспектність того поняття, яке визначається як фінанси. Дійсно, в цьому твердженні можна знайти погляди й економістів, і представників фінансово-правової науки, і різну деталізацію інструментарію на рівні окремих галузей науки (фінанси, фінансова система, фінансова діяльність). Тому багато в чому йдеться про те саме явище, а погляд обумовлюється кутом зору тієї особи, яка намагається з'ясувати зміст категорії фінансів.

На наш погляд, неможливо характеризувати як систему фінансів у цілому, так і окремі її складові у відриві від економічного сенсу тих чи інших понять. Доречно б навести приклад, коли певна невизначеність правової форми того чи іншого різновиду суспільних відносин спирається на сталі економічні уявлення, конструкції. Ідеться перш за все про сучасний підхід до визначення системи податкового обліку, яка характеризується як бухгалтерський облік, що здійснюється з метою оподаткування. Тобто правова форма (яка ще досконало та остаточно законодавцем не визначена) спирається, базується на економічному понятті. «Статистичний, бухгалтерський та податковий облік, частково збігаючись, частково розподіляються на самостійні потоки, в сукупності утворюють систему інформаційних координат, у яких діє будь-який учасник цивільного обороту»³. Слід погодитися, що, дійсно, облік як кількісне вираження якісної характеристики суспільних зв'язків

¹ Див.: Финансы / В. М. Родионова, Ю. Я. Вавилов, Л. И. Гончаренко и др. / Под ред. В. М. Родионовой. – М.: Финансы и статистика, 1995; Государственные финансы: Учеб. пособие для студ. экон. вузов и ф-тов / Под ред. В. М. Федосова, С. Я. Огородника, В. Н. Суторминой. – Киев: Лыбидь, 1991; Фінансово-правовий словник / Укл. В. В. Безугла, О. Д. Василик, Л. К. Воронова та ін. – К.: Київ. ун-т, 1993.

² Запольський С. В. Дискуссионные вопросы теории финансового права: Монография. – М.: РАП, Эксмо, 2008. – С. 6–7.

³ Там само. – С. 11.

може виражатися у вигляді статистичного, бухгалтерського, податкового. В той же час навряд чи їх можна пов'язувати лише з учасниками цивільного обороту. Облікові завдання притаманні регулюванню низки галузей права, і бухгалтерський та податковий облік, впливаючи на поведінку учасників фінансових правовідносин, може принципово відрізнитись від засобів упорядкування дій учасників цивільного обороту.

У зв'язку з цим логічним видається погляд О. М. Ашмаріної на необхідність включення до системи права і такого змістовного нормативного блоку, як бухгалтерський облік¹. На перший погляд, забезпечуючи лише обслуговуючу функцію в регулюванні обігу фінансів, бухгалтерський облік, тим не менш, вимагає адекватного правового оформлення, низки обов'язкових законодавчих приписів, які мають знаходитись при його здійсненні. Водночас на сьогоднішні вихідні положення реалізації облікових обов'язків у бухгалтерському сенсі містяться в підзаконних актах, навіть більшим чином в актах застосування права. Виходячи з цього виникають колізії, незручності. Наприклад, ґрунтуючись на правилах бухгалтерського обліку, різними засобами (більш п'яти) можна обчислити розмір доходу. При цьому визначення доходу в кількісному вираженні різнитиметься залежно від характеру розрахунку. Навряд чи при оподаткуванні таке положення є прийнятним. У той же час співвідношення між бухгалтерським та податковим обліком на законодавчому рівні ще не визначено та його торкаються лише в деяких рекомендаційних нормах.

По-друге, комплексність при регулюванні окремими самостійними правовими галузями. Визнаючи значення цієї категорії для правового впливу в цілому, важливо поєднати два процеси. З одного боку, закріпити узагальнюючу родову категорію фінансів, яка вбирали би в себе найбільш принципові риси, які характеризують це явище. З іншого боку, виділити специфічні, видові конструкції, які підкреслювали б галузеву характеристику такої категорії, забезпечували б адекватний вплив на поведінку учасників цих відносин завдяки галузевим методам регулювання. Саме з цих позицій, на нашу думку, і може бути перспективним погляд на комплексність фінансів у правовому регулюванні: законодавче відображення загальних рис та визначення специфічних галузевих для побудови відповідного правового режиму. Дослідження правової природи фінансів передбачає багатоаспектний аналіз, у який

¹ Див.: Ашмарина Е. М. Некоторые аспекты расширения предмета финансового права в Российской Федерации: проблемы и перспективы. – М., 2004. – С. 92.

повинні залучатися законодавчі норми декількох галузей права. Це і конституційне право, і адміністративне та фінансове право, і державне будівництво та місцеве самоврядування. Саме тому важливо виокремити притаманні відповідні галузеві режими регулювання при особливому акценті на виключно фінансово-правовому аспекті.

Показово, що на таких позиціях базуються погляди Л. К. Воронової, яка визначає фінанси перш за все як економічну категорію, що відбиває сукупність відносин, пов'язаних зі створенням, розподілом та використанням ресурсів у грошовій формі для потреб держави, виробництва й соціального захисту населення. На цьому ґрунті нею і класифікується внутрішня структура фінансів, які поділяються на загальнодержавні фінанси та фінанси виробничої і соціальної сфер¹. При такому підході поєднується класифікація на базі розмежування відносин власності та характеристика видів діяльності. У подальшому саме виходячи з цього будуються специфічні правові режими, як у межах галузей, так і в межах окремих правових інститутів, що закладає підстави розмежування приватних та публічних фінансів.

Н. І. Хімичева характеризує фінанси як економічні грошові відносини щодо формування, розподілу та використання фондів грошових коштів держави, її територіальних підрозділів, а також підприємств, організацій та установ, необхідних для забезпечення розширеної освіти та соціальних потреб, у процесі яких відбувається розподіл та перерозподіл суспільного продукту та контроль за задоволенням потреб суспільства². О. Ю. Грачова, характеризуючи фінанси як суспільні відносини, які складаються в процесі розподілу та перерозподілу вартості суспільного продукту та частини національного доходу у зв'язку з утворенням та використанням грошових коштів, підкреслює, що «при будь-якому визначенні фінансів слід мати на увазі, що фінанси – це насамперед економічна категорія, для якої визначальне значення має її суспільна сутність»³.

На підґрунті змістовного аналізу існуючих думок економістів, правників на зміст фінансів до логічних та аргументованих висновків доходить А. А. Нечай, яка виділяє принципові риси, що характеризують

¹ Фінансово-правовий словник / Укл. В. В. Безугла, О. Д. Василик, Л. К. Воронова та ін. – К.: Київ. ун-т, 1993. – С. 118–119; Воронова Л. К. Банковско-фінансово-правовий словарь-справочник / Авт.-упоряд. Л. К. Воронова. – Киев: А.С.К., 1998. – С. 272–273.

² Див.: Финансовое право: Учебник / Отв. ред. Н. И. Химичева. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Юрист, 2003. – С. 21.

³ Финансовое право: Учебник / Под ред. Е. Ю. Грачевой. – М.: Право и закон, КолосС, 2003. – С. 8.

цю категорію¹. По-перше, фінанси – це суспільні відносини, які виникають у процесі обігу фондів коштів. Причому в такого обігу є дві особливості: а) об'єктивно обумовлена послідовність стадій (утворення, розподіл та використання); б) пов'язані з обігом коштів специфічних власників: держави, територіальних громад та підприємств, організацій, установ (у випадку, коли останні мають відношення до утворення або використання централізованих фондів коштів). По-друге, фінанси виступають економічним засобом розподілу суспільного сукупного продукту. Причому розподільна функція об'єктивно поєднується зі здійсненням функції контролю як наскрізної та підсумкової в організації руху публічних фондів коштів. По-третє, фінанси узгоджують складну систему інтересів, поєднуючи матеріальне забезпечення потреб суспільства, виконання завдань держави та територіальних громад, фінансове забезпечення потреб громадян та розвиток суспільства в цілому.

Досліджуючи зміст категорії фінансів, О. І. Худяков виділяє декілька груп: фінанси громадян; фінанси юридичних осіб; фінанси держави². Дійсно, це поширений погляд, але нам видається, він деяким чином неузгоджений, оскільки низка осіб, які є безпосередніми учасниками фінансових правовідносин, випадає із такої системи. По-перше, складно погодитися зі ставленням до учасників фінансових відносин осіб за принципом громадянства. Тим чи іншим чином у фінансових відносинах беруть участь і особи без громадянства, і іноземці, тому більш зручною формою виокремлення такого типу суб'єктів є посилання на фінанси фізичних осіб, а не громадян. По-друге, в такій класифікації зникають фінанси інших адміністративно-територіальних утворень, які існують на території держави. Тому більш аргументованим було б або додати до цієї системи ще і такий різновид, або замість державних фінансів визначити як складову публічні фінанси. Останні й охопили б два підвиди: державні фінанси та фінанси адміністративно-територіальних утворень (територіальних громад – в Україні).

Виходячи з цього складно одноставно погодитися з твердженням цього автора, яке він наводить трохи нижче і підкреслює, «... що в зоні уваги фінансового права перебувають лише ті грошові кошти,

¹ Див.: Нечай А. А. Проблеми правового регулювання публічних фінансів та публічних видатків: Монографія. – Чернівці: Рута, 2004. – С. 51–52.

² Див.: Худяков А. И. Финансовое право Республики Казахстан (Общая часть). – Алматы: Каржы-каражат, 1995. – С. 5.

якими розпоряджається держава»¹. Не будемо зосереджуватися на тому, що доцільніше, мабуть, було б замінити «увагу» на сферу чи предмет регулювання (безумовно, ми не використовуємо їх як синоніми, але доводити їх співвідношення зараз навряд чи доцільно). Але більш принциповим є інший момент – зв'язок спрямованості фінансово-правового регулювання виключно з грошовими коштами держави. Фінансово-правові засоби впливу забезпечують порядок з регулюванням коштів держави і рух коштів територіальних громад. Саме тому навіть на цю групу відносин слід безумовно розширити предмет фінансового права. До того ж певним чином до «зони уваги» фінансового права мають потрапляти і кошти юридичних та фізичних осіб в умовах виконання ними імперативних обов'язків перед державою та територіальними громадами (наприклад, при сплаті податку, використанні коштів Фонду гарантування вкладів фізичних осіб і т. д.). Звісно, приватні фінанси не є предметом фінансового права, але специфічна межа, на якій сходяться засоби правового впливу на поведінку цих учасників відносин, дуже багатогранна, і фінансове право займає тут відповідне місце.

Особливим чином узгоджуються як логічне, так і (на наш погляд) помилкове твердження в позиції С. В. Запольського. Так, він пише: «...виникнення фінансів, навіть найнедосконаліших та малоорганізованих, неможливо інакше ніж унаслідок дій тих чи інших правових норм та правових інститутів, які, не будучи фінансовими, тим не менш породжують фінансові правовідносини. Із цього випливає, що фінанси, фінансові відносини, в тому числі ті з них, які ще тільки повинні піддатися правовому регулюванню, є вже правовідносинами, існують у вигляді реальних юридичних зв'язків»². Слід, безумовно, погодитися з наявністю тісних зв'язків у співвідношенні фінансового законодавства з іншими галузями, коли, використовуючи бланкетні норми до фінансово-правового впливу, залучаються приписи законодавчих актів інших галузей. Наприклад, при оподаткуванні доходів за місцем основної роботи не треба в законі про оподаткування визначати поняття основного місця роботи, достатньо використати норму трудового законодавства. В той же час складно погодитися з твердженням С. В. Запольського про те, що вже є правовідносинами ті фінансові відносини, які ще тільки мають піддатися правовому регулюванню.

¹ Худяков А. И. Финансовое право Республики Казахстан (Общая часть). – Алматы: Каржы-каражат, 1995. – С. 5.

² Запольский С. В. Дискуссионные вопросы теории финансового права: Монография. – М.: РАП, Эксмо, 2008. – С. 12.

Фінансове правовідношення передбачає вже здійснений вплив на суспільне відношення приписом правової норми, поведінку учасників цих відносин відповідно до припису норми; уявити, яким чином ми можемо характеризувати правовідношення суспільне відношення, яке ще тільки буде в майбутньому піддане правовому регулюванню, на наш погляд, дуже складно.

Принциповою проблемою при дослідженні проблем фінансів є поєднання двох аспектів: зв'язок їх з майновими відносинами та грошовий характер. У принципі це взаємозалежні й обумовлюючі одне одного положення. Так, О. Б. Заверуха підкреслює, що «... фінанси являють собою майно і разом з тим вони є інструментом, яким розпоряджається держава, здійснюючи свою діяльність»¹. У цілому з цим можна погодитись, але лише у випадку деталізації того, що мається на увазі під поняттям майна при визначенні фінансів. Фінанси асоціюються не з майном узагалі, а лише з його специфічною формою – грошима. Публічний аспект цього поняття ще більш звужує погляд на майно й охоплює специфічний різновид грошових фондів, які акумулюють публічні грошові кошти.

«Участь держави з власним майновим інтересом у цивільних правовідносинах дуже схожа з фінансовою діяльністю держави. Однак зовнішні ознаки не в змозі заслонити тієї обставини, що фінансова діяльність за своєю сутністю перерозподільна, тоді як вказані види цивільних правовідносин викликаються до життя процесом споживання вже розподіленого та перерозподіленого суспільного продукту»². Дійсно, якщо яка-небудь схожість і існує в цьому випадку, то лише за формою, за зовнішніми ознаками засобів, які використовуються. В той же час і саме той і за засобами регулювання, співвідношенням правових статусів суб'єктів, які протистоять одне одному як сторони в правовідношенні – це принципово різні конструкції.

Ключовою категорією для з'ясування природи фінансових відносин та відмежування їх від інших видів відносин, пов'язаних з рухом грошей, є грошовий оборот. Виходячи з цього С. В. Запольський підкреслює, що «грошовим оборотом визнається сукупний рух грошей у всіх їх функціях, обслуговування ними процесу товарного обігу, розподіл та перерозподіл... Усередині єдиного грошового обороту формуються

¹ Заверуха О. Б. Бюджетні повноваження органів місцевого самоврядування в Україні: Дис. ... канд. юрид. наук. – Чернівці, 2001. – С. 19.

² Запольський С.В. Дискуссионные вопросы теории финансового права: Монография. – М.: РАП, Эксмо, 2008. – С. 43.

різні грошові потоки, які відображають різноманіття функцій грошей в економіці, а також складові елементи процесів ... виробництва, розподілу, обміну та споживання»¹. При цьому слід враховувати, що грошові потоки як такі складаються під час розподілу й обміну і є лише опосередковано присутніми при виробництві та розподілі.

Автори підручника «Советское финансовое право» визначають фінанси як систему грошових відносин, що виникають при утворенні, розподілі та використанні підприємствами (об'єднаннями) грошових фондів, у матеріальному вираженні фінанси являють собою сукупність грошових фондів, тобто фінансових ресурсів, що знаходяться в розпорядженні конкретних підприємств (об'єднань)². По-перше, йдеться про визначеність фінансів через грошовий інструментарій, прив'язку фінансів до грошових фондів, грошей. Але фінансами можуть бути і відносини, де гроші безпосередньо не присутні (наприклад, відносини податкової застави, різновиди обліку, звітності тощо). Безумовно, як певна розрахункова реальія гроші тут можуть бути, але наявність їх у реальному визначенні при цьому не є обов'язковою. По-друге, фінанси як грошові відносини логічно пов'язуються з динамічними процесами утворення, розподілу, використання грошових фондів, тобто такі фонди не є статичними, а саме їх рух потребує правового регулювання. По-третє, такі грошові фонди повинні мати певну формалізацію, відповідну форму (найчастіше йдеться про відповідні публічні фонди: бюджети, позабюджетні фонди та децентралізовані фонди власниками яких є окремі підприємства та організації).

З таких же позицій характеризує фінанси і Б. М. Сабанті. Він пише: «...Фінанси – це завжди грошові відносини, в яких одним із суб'єктів виступає держава», таких «...грошових відносин з приводу формування та використання фондів, які необхідні державі для виконання своїх функцій»³. Хотілося б наголосити, що в цьому випадку йдеться не про фінанси взагалі, а лише про ту частину їх, яка функціонує в режимі публічного регулювання. В принципі можна погодитися із зв'язком фінансів і грошей, але наявність держави в системі учасників відносин надає останнім публічного значення. Аргументів щодо цього додає й

¹ Запольский С. В. Дискуссионные вопросы теории финансового права: Монография. – М.: РАП, Эксмо, 2008. – С. 36.

² Советское финансовое право: Учебник. – М.: Юрид. лит., 1987. – С. 177–178.

³ Сабанті Б. М. Теория финансов: Учеб. пособие. – М.: Менеджер, 1998. – С. 5, 8–9.

акцент автора на мету цих відносин, завдання формування та використання фінансових фондів – забезпечення функцій, які виконує держава. На перший погляд може скластися певне протиріччя, оскільки і в приватних фінансах має відчуватися державна присутність. Наприклад, гроші можуть існувати лише при адекватному державному забезпеченні їх режиму (гарантії, примусу тощо). Навряд чи логічно при цьому із загальної характеристики фінансів виключати і положення, які характеризують приватно-правове регулювання та стосуються відносин, що безпосередньо не пов'язані з виконанням державних функцій. Більш того, навряд чи послідовно виключати із змісту фінансів ту особливість, що вони обумовлюють існування певних орієнтирів уже на першому етапі суспільного виробництва, визначаючи вартісні оцінки тощо. Але акцент на спрямованості фінансів щодо виконання державних функцій і підкреслює їх публічний характер.

Цієї концепції додержуються й інші автори, які підкреслюють: «Поява фінансових відносин завжди дає про себе знати реальним рухом грошових коштів»¹. Навряд чи можна абсолютно погодитися з цим твердженням. Грошові відносини з'являються з певним запізненням щодо моменту виникнення фінансових, тому навряд чи логічною є зміна цього процесу. В той же час значне коло фінансових відносин є похідними від грошових, проте безпосередньо ними не є.

С. В. Запольський характеризує фінанси як особливу сферу економічних відносин, яка характеризує участь держави в процесі виробництва та розподілу, коли фінанси необхідні для забезпечення участі держави в суспільному виробництві та здійсненні ним своїх економічних функцій. Фінанси «... утворюють систему грошових відносин, завдяки яким держава здійснює управління суспільним виробництвом у масштабі всіх галузей та сфер народного господарства. Держава, що звільнена від функцій власника переважної частки коштів і результатів виробництва, набуває можливість регулювати суспільне виробництво в цілому, використовуючи фінанси як універсальний засіб управління економічним життям країни»². Акцентуючи увагу на двох стадіях суспільного виробництва (виробництво та розподілу), мабуть, необхідно дещо уточнити ті стадії, де фінанси беруть участь у регулюванні відносин безпосередньо, а де – опосередковано. Безпосередній вплив

¹ Финансы / В. М. Родионова, Ю. Я. Вавилов, Л. И. Гончаренко и др. / Под ред. В. М. Родионовой. – М.: Финансы и статистика, 1995. – С. 8.

² Запольский С. В. Дискуссионные вопросы теории финансового права: Монография. – М.: РАП, Эксмо, 2008. – С. 35.

(завдяки використанню перш за все грошових важелів) фінанси здійснюють на суспільні відносини під час розподілу й обміну суспільного сукупного продукту. В той же час на стадії виробництва та споживання вони застосовуються як певні орієнтири, присутні в якості окремих суб'єктивних завдань чи коефіцієнтів, яких необхідно додержуватися чи прагнути до них.

Дуже складну конструкцію співвідношення фінансів та грошей пропонує О. І. Худяков. Він підкреслює, що «... фінанси у своєму матеріальному вираженні являють собою сукупність грошових коштів, що мають державну форму власності, ... що фінансова діяльність не обмежується рамками державної власності, а виходить за її межі. Це пов'язано з тим, що держава як така ... грошей не створює. Гроші вона дістає у сфері матеріального виробництва, що в багатьох випадках має характер примусового (хоча і правомірного) їх перетворення із недержавної власності в державну...

Таким чином, фінансова діяльність держави має своїм об'єктом гроші різних видів власності, і вона, здійснюючи таку діяльність, діє не лише як власник, але і як владний по відношенню до чужої власності суб'єкт»¹.

Доречними, як нам здається, є декілька напрямків, за якими можна систематизувати зауваження щодо подібної позиції. По-перше, навряд чи логічно фінанси (навіть у матеріальному вираженні) пов'язувати лише з тими грошовими коштами, які знаходяться в державній власності. Більш того, вони не мають форми такої власності, оскільки конституційне регулювання передбачає зовсім інше під формами власності², а можуть знаходитись у власності того чи іншого суб'єкта. Окрім того, навіть якщо мати на увазі публічні фінанси, то до державних коштів необхідно додати і фонди коштів територіальних утворень, також до фінансів належать і кошти юридичних та фізичних осіб.

По-друге, складно погодитися з тим, що держава грошей не створює. Так, це дуже приблизне формулювання, але саме держава обирає форму, вигляд грошей, визначає умови їх емісії, обігу й обміну. Тому, як вбачається, держава має безпосереднє відношення до створення грошей. І зовсім незрозумілий вигляд має те положення, що вона «діс-

¹ Худяков А. И. Финансовое право Республики Казахстан (Общая часть). – Алматы: Каржы-каражат, 1995. – С. 8–9.

² Конституція України // Відом. Верхов. Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 141.

тає їх у сфері матеріального виробництва». На цій першій стадії суспільного виробництва реальна присутність грошей взагалі не потрібна. Вони тут існують як суб'єктивні реалії, орієнтири для розвитку виробництва, побудови стимулів, певні оціночні механізми.

По-третє, незрозуміло, що мається на увазі під «грошима різних видів власності». Ми вже акцентували увагу на недоречності такого погляду щодо співвідношення категорії власності та вихідних положень фінансово-правового регулювання. Гроші можуть бути у власності окремих суб'єктів, але вони самі не є ні формами, ні видами власності. Безумовно, проблема трансформації форм власності, зміна власності на грошові кошти дуже актуальна і складна для фінансово-правового регулювання, для законодавчого визначення і на сучасному етапі розвитку фінансово-правової науки. В той же час таке уявлення, нам здається, не має суттєвих аргументів при характеристиці співвідношення таких понять, як фінанси та гроші. До того ж слід враховувати, що на етапі розподілу фінансові відносини характеризуються відчуженням частки власності на користь держави. Це має безумовний характер, коли змінюється власник (наприклад, сплата податків фізичними особами або підприємствами недержавної форми власності), та дещо складний характер, коли власник не міняється при сплаті податків державними підприємствами, в умовах чого зміна власника не здійснюється.

Характеристика грошового аспекту змісту фінансових відносин, співвідношення фінансів та грошей, на наш погляд, перебуває ще на початку наукового узагальнення. Окремих сторін цієї комплексної проблеми торкалися у своїх працях Є. О. Алісов¹, М. В. Карасьова², О. І. Худяков³. При цьому завершеності по багатьох фінансово-правових аспектах цього кола питань немає і досі.

Переважна більшість висновків при дослідженні різних аспектів участі грошей в утворенні конструкції фінансів, участі їх у формуванні фінансових ресурсів базується на висновках економістів і трансформації цивілістичної концепції грошей. При цьому, видається, немає сенсу автоматично переносити положення економічної науки

¹ Алісов Є. О. Проблеми правового регулювання грошового обігу в Україні. – Х.: Фоліо, 2004.

² Карасева М. В. Финансовое право и деньги: Монография. – Воронеж: Изд-во Воронеж. гос. ун-та, 2006.

³ Худяков А. И. Финансовое право Республики Казахстан (Общая часть). – Алматы: Каржы-каражат, 1995.

на правознавство. Логічною має бути характеристика правової форми реалізації тих чи інших економічних явищ, характеристик суспільного життя. В цьому сенсі і зупинимось на деяких функціях грошей, особливостях їх фінансово-правового сенсу. Так, однією із найважливіших функцій грошей є функція міри вартості. Власне вона і робить гроші тим загальним суспільним еквівалентом, з яким усі учасники суспільного виробництва порівнюють свої витрати, свою участь у ньому та мають претендувати на відповідну частку продукту. Виконання грошима цієї функції обумовлює правове оформлення ще однієї конструкції – ціни як грошового виразу вартості.

На нашу думку, не зовсім логічним є акцент на беззаперечно цивілістичній природі такої категорії, як ціна. Дійсно, необхідно враховувати її договірну природу, узгодження позицій покупця та продавця, коли йдеться про досягнення згоди під час купівлі-продажу в режимі приватного регулювання. Але не слід відкидати і публічного, а саме фінансово-правового значення цієї конструкції. З приводу цього ми приєднуємося до позиції М. П. Кучерявенка, який підкреслює комплексність регулювання ціни, виокремлюючи адміністративно-правовий аспект (наділення компетентних державних органів повноваженнями щодо встановлення цін, тарифів, граничних коефіцієнтів їх підвищення, інших аспектів управлінської діяльності у галузі фінансів) та фінансово-правовий. «Варто приділити увагу і фінансово-правовому аспекту ціноутворення з огляду на те, що структура ціни формується насамперед за допомогою фінансово-правових інструментів. Такі елементи ціни, як собівартість (валові витрати), прибуток, податок на додану вартість, є предметом фінансово-правового регулювання»¹.

Складно погодитися з М. В. Карасовою, що «безеквівалентний характер руху фінансових ресурсів як об'єкта фінансових відносин ще раз дозволяє підкреслити, що у сфері фінансових відносин не використовується категорія “ціна”»². Навряд чи можна обґрунтовувати наскрізність впливу цієї категорії на всю систему фінансових відносин, але деякими інститутами вона застосовується дуже детально. Наведемо один приклад. Згідно з п. 1.20 ст. 1 Закону України «Про оподаткування

¹ Фінансове право України: Навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.] [Л. К. Воронова, М. П. Кучерявенко, Н. Ю. Пришва та ін.]. – К.: Прав. єдність, 2009. – С. 358.

² Карасева М. В. Финансовое право и деньги: Монография. – Воронеж: Изд-во Воронеж. гос. ун-та, 2006. – С. 36.

ня прибутку підприємств»¹ закріплюється досить складна конструкція визначення звичайної ціни та її різновиди (справедлива ринкова ціна тощо). Не зупиняючись на їх характеристиці, хотілося б підкреслити, що такий підхід сприйнятий і російським податковим законодавством, яке передбачає певні вимоги при визначенні ціни².

Стосовно ціни та міри вартості і їх фінансово-правового значення слід зробити два зауваження. Перше – проблемне використання співвідношення цих категорій у бюджетному законодавстві України. Так, фактичним проявом розуміння законодавця реалізації функції міри вартості грошима є норма ст. 29 Бюджетного кодексу України, де серед вичерпного переліку складу доходів Державного бюджету України визначені гранти і дарунки у вартісному обрахунку³. Але Державний бюджет України не є обліковим актом, і тому незрозуміло, як можна буде виконувати бюджетне розпорядження, коли ми лише обчислили, скільки коштує той чи інший дарунок, який надійшов державі, бо це передбачає залишення його в тій самій матеріально-речовій формі. Зрозумілою була б у цьому випадку норма, яка б визначала як доходи Державного бюджету грошові кошти, які отримані від обліку та реалізації таких відповідних подарунків. Друге – хибя податкового законодавства. Законом України «Про податок з доходів фізичних осіб» визначається податок з доходів фізичних осіб як плата фізичної особи за послуги, які надаються їй територіальною громадою, на території якої така фізична особа має податкову адресу або розташовано особу, що утримує цей податок⁴. Власне, фактично в цьому випадку йдеться про ціну послуги, яка надається територіальною громадою фізичній особі. З цим принципово неможливо погодитися. Податок ніколи не може бути ціною роботи, послуги і т. д. Це – обов'язковий безумовний платіж, надходження якого обумовлюється законом, але не зустрічними благами. Більш того, законодавець такою нормою сформував потенційно вибухову ситуацію, бо виходячи з такої концепції, платник при певних умовах може поставити питання та звернутися з позовом до суду у випадку, коли

¹ Відом. Верхов. Ради України. – 1995. – № 4. – Ст. 28.

² Стаття 40 Налогового кодекса Российской Федерации. – М.: Омега-Л, 2006.

³ Бюджетний кодекс України // Відом. Верхов. Ради України. – 2001. – № 37–38. – Ст. 189.

⁴ Пункт 1.13 ст. 1 Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб» // Відом. Верхов. Ради України. – 2003. – № 37. – Ст. 308.

територіальна громада не надала йому відповідних послуг або надала неповною мірою, або із запізненням про повернення коштів, які він сплатив у вигляді податку з доходів.

Фінансово-правовий аспект розуміння грошей пов'язується і з такою функцією грошей, як засіб платежу, який досить яскраво пов'язується із публічною природою навіть історичними ознаками. Забезпечення державою можливості не лише друкувати гроші, а й гарантувати їх обіг, виокремлення, специфічну правову форму грошового механізму і є вихідним положенням публічності (а в цьому аспекті – фінансово-правової характеристики грошей). На перший погляд, навіть складно визначити, що первинне: держава, яка може забезпечити обіг грошей, чи гроші, які є однією із принципових ознак держави. Слід погодитися з Л. О. Новосоловою, яка підкреслювала, що «держава, наділяючи певний вид майна якістю законного платіжного засобу, своїм авторитетом і своєю владою підтверджує та забезпечує властивість майна, визнаного законним платіжним засобом, незалежно від його реальної вартості, погашати будь-який грошовий борг у розмірі, що визначений як номінал грошового знаку, як перед кредитором по цивільно-правовому зобов'язанню, так і перед державою по публічних платежах»¹. Таким чином, ідеться про комплексну природу навіть не грошей, а виконання ними функції засобу платежу, коли вони приймають правову форму «законного платіжного засобу».

З приводу цього С. В. Запольський пише, що тут «... ми маємо справу з обоюдним взаємопроникненням двох явищ – держави, яка зацікавлена в утворенні їй відповідного господарського середовища (національної економіки чи національного ринку), та фінансів, що обумовлюють функціонування у відповідному державно-організаційному просторі»². Дійсно, співвідношення держави та фінансів при цьому досить наочне, але чи має сенс так принципово їх відмежовувати одне від одного? Вбачається, що ні фінанси без держави, ні держава без адекватних фінансових важелів існувати не можуть.

Одним із найбільш важливих положень фінансово-правової природи грошей є акцент на їх використання як законного платіжного засобу³. На сьогодні ведуться дискусії стосовно того, про які гроші

¹ Новоселова Л. А. Проценты по денежным обязательствам. – М., 2003. – С. 10.

² Запольский С. В. Дискуссионные вопросы теории финансового права: Монография. – М.: РАП, Эксмо, 2008. – С. 10.

³ Стаття 99 Конституції України // Відом. Верхов. Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 141.

як законний засіб платежу йдеться: готівкові чи безготівкові, чи беруть участь у цьому грошові сурогати¹. М. В. Карасьова акцентує увагу на тому, що «... ключовою характеристикою в понятті “законний засіб платежу” ... є його якість бути беззаперечно прийнятим при здійсненні всіх видів платежів на території РФ»². Нам хотілося б уточнити, що, фактично, в цьому випадку йдеться про певний імперативний обов'язок одних осіб застосовувати саме цю форму грошей як загальний еквівалент, а інших осіб – визнавати в грошах саме такий загальний еквівалент та використовувати його у всіх розрахунках. При цьому обов'язковість у цьому сенсі має декілька аспектів:

а) обов'язковість щодо прийняття загального еквіваленту всіма суб'єктами;

б) обов'язковість обігу такого законного платіжного засобу на всій території держави;

в) обов'язковість приведення до цього еквіваленту інших предметів фінансового обігу (наприклад, встановлення обмінних курсів національної та іноземної валюти);

г) обов'язковість врахування певних коефіцієнтів або умов співвідношення при паралельному обігу декількох валют.

Така позиція ґрунтується на аргументованих положеннях робіт Л. А. Лунца, який підкреслював, що в цивільному обороті в силу існування кредиту, а також правочинів, по яких виконання відстрочено, законодавцеві необхідно назвати той предмет, який має бути крайнім та примусовим засобом виконання зобов'язань. Цей предмет і називається «законний платіжний засіб ... , який є примусовим засобом виконання грошового зобов'язання, тому що боржник може звільнитися від зобов'язання наданням цього предмета, а кредитор повинен його прийняти, якщо не бажає прострочки»³.

Специфічність фінансово-правового сенсу такої функції грошей, як засіб платежу, пов'язується і з вирішенням суто фінансово-правової проблеми – інфляції. Навряд чи її можна характеризувати виключно чорними кольорами. На наш погляд, це об'єктивний процес захисту економікою самої себе, об'єктивний процес вирівнювання пропорцій при їх порушенні господарюючими та публічними суб'єктами.

¹ Див.: Карасева М. В. Финансовое право и деньги: Монография. – Воронеж: Изд-во Воронеж. гос. ун-та, 2006. – С. 10–18.

² Там само. – С. 12.

³ Див.: Лунц Л. А. Деньги и денежные обязательства в гражданском праве. – М., 1999. – С. 27–28.

Інтенсифікація діяльності друкарського верстата безвідносно росту виробництва передбачає саме такі наслідки. Фінансово-правовий погляд на цю проблему і повинен виділяти адекватні правові засоби (обмеження рівня дефіциту Державного бюджету, часові рамки, що перешкоджають внесенню змін до Державного бюджету тощо), якими можна та необхідно впливати на стримування чи управління інфляційними процесами.

Складно погодитися з М. В. Карасьовою стосовно її характеристики такої функції грошей, як засіб обігу. Вона підкреслює, що «у сфері фінансових відносин гроші не виконують функцію засобу обігу. Це досить очевидно, оскільки сама безеквівалентна природа фінансових відносин не допускає існування в їх рамках товару, який перебуває за допомогою грошей в обігу, основою якого є еквівалентність обміну»¹. Дійсно, еквівалентність обміну не є рисою, яка безумовно притаманна всім різновидам фінансово-правових відносин, усім фінансово-правовим інститутам. Можливо, при цьому доцільнішою є характеристика еквівалентності обміну лише як факультативної риси окремих фінансово-правових інститутів. Така риса беззаперечно має враховуватися в інституті публічних видатків та прозоро узгоджувати цільове витрачання бюджетних коштів та еквівалентне їх забезпечення речам або послугам, які надходять особам, що їх витрачають.

Стосовно виконання грошима функції засобу накопичення, то теоретично має йтися не взагалі про гроші, а про «реальні гроші». Під останніми розуміється грошовий матеріал, який визнано як загальний еквівалент, тобто про дорогоцінні метали, що являють собою формальний грошовий еквівалент. У фінансовому законодавстві України цей аспект характеристики такої функції грошей тривалий час існував під назвою «монетарних металів», але з прийняттям нової редакції Закону України «Про банки та банківську діяльність»² використовується як банківські метали. До них належать золото, срібло, платина, метали платинової групи, доведені (афіновані) до найвищих проб відповідно до світових стандартів, у зливках і порошках, що мають сертифікат якості, а також монети, вироблені з дорогоцінних металів³. «Функція

¹ Карасева М. В. Финансовое право и деньги: Монография. – Воронеж: Изд-во Воронеж. гос. ун-та, 2006. – С. 26.

² Відом. Верхов. Ради України. – 2001. – № 5–6. – Ст. 30.

³ Декрет Кабінету Міністрів України «Про систему валютного регулювання і валютного контролю // Відом. Верхов. Ради України. – 1993. – № 17. – Ст. 184.

грошей як засобу накопичення полягає в здатності бути особливого роду активом, який зберігається після продажу товарів і послуг та забезпечує його власникові купівельну спроможність у майбутньому¹. Таку фактичну спроможність, дійсно, можуть гарантувати «реальні гроші», але знов-таки з певним перетворенням (у законний платіжний засіб – національну валюту), оскільки зливком золота або срібла розрахуватися безпосередньо неможливо. В той же час засобом накопичення на відносно невеликий термін часу можуть ставати і паперові гроші, які мають адекватне забезпечення, довіру у всіх учасників суспільного виробництва. До такого типу грошей належать вільно конвертовані або ще точніше резервні валюти².

Виникнення та розвиток фінансів пов'язується з принциповим підходом не лише до співвідношення фінансів та грошей, а й до правової природи цих категорій. При цьому необхідно враховувати, що вона не є назавжди сталою, а може змінюватися при корегуванні суспільних відносин. Наприклад, розвиток грошових еквівалентів обумовив як «приватний», так і «публічний» погляд на цю категорію, що й викликало відповідне правове регулювання. Навряд чи умови виникнення фінансів можна безумовно пов'язувати з грошовими відносинами. Гроші виникають лише на заключному етапі розвитку форм вартості. До використання грошей як загального еквіваленту дуже плідно використовуються різні форми загального еквіваленту і гроші в його якості виникають уже як певний підсумок, найбільш плідна та досконала форма. Виходячи з цього навряд чи послідовно пов'язувати виникнення фінансів з появою грошей, цьому передував досить тривалий розвиток уже фінансових відносин, які в той же час обходились без використання грошей.

Як історичні умови виникнення фінансів деякі дослідники бачать: по-перше, товарне виробництво; по-друге, опосередкування товарного виробництва грошовими відносинами; по-третє, наявність процесу первинного розподілу створеного сукупного суспільного продукту і його складової частини – прибутку. Саме прибавочний продукт історично є об'єктом фінансових відносин³. При цьому акцентується увага на логічності виділення двох періодів виникнення фінансів:

¹ Тарасов В. М. Деньги. Кредит. Банки. – Минск, 2003. – С. 39

² Фінансове право України: Навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.] [Л. К. Воронина, М. П. Кучерявенко, Н. Ю. Пришва та ін.]. – К.: Прав. єдність, 2009. – С. 342–343.

³ Теория финансов: Учеб. пособие / Н. Е. Заяц, М. К. Фисенко, Т. Е. Бондарь и др. – Мн.: Выш. шк., 1997. – С. 8.

а) період виникнення фінансових відносин загального типу, без деталізації на приватні та публічні;

б) період виникнення державних фінансів¹.

Така періодизація вбачається не зовсім послідовною. Перш за все складно зрозуміти конструкцію «періодизації виникнення фінансів». Доцільніше при цьому наголосити на моменті виникнення та відповідно – етапах розвитку їх. До того ж логічним видається зауваження А. С. Нестеренко, що фінанси виникли саме як фінанси сфери матеріального виробництва, що є прототипом сьгоднішніх фінансів підприємств². Прибавочний продукт є первинно об'єктом фінансових відносин, у яких ще не брала участь держава. Виникнення ж державних фінансів є новим історичним етапом, його слід розглядати як перерозподільний процес прибавочного продукту, що вже склався у сфері матеріального виробництва.

Розвиток фінансових відносин можна деталізувати за різними підставами, ознаками, виділяти при цьому низку етапів. Досить логічним є погляд А. С. Нестеренко, яка виділяє три етапи цього розвитку³:

- перший етап – виникнення фінансових важелів як інструментів обміну та перерозподілу, які в певних випадках ще мають стихійний характер, виступають у формах, які не склалися остаточно;
- другий етап – виникнення публічних фінансів на рівні певних територіальних утворень, які ще не мають державних форм, але мають окремі риси суспільно-територіальних громад;
- третій етап – виникнення державних фінансів на стадії формування держави, що згодом стає однією з основних ознак держави.

Необхідно погодитися з позицією С. В. Запольського, який підкреслює: «... Безумовно, фінанси генетично пов'язані з державою як історично, так і, якщо можна так сказати, технологічно. Тільки держава здатна надати тим чи іншим відносинам фінансової форми, забезпечити їх виникнення і перебіг організаційними засобами, нарешті, гарантувати безперебійне функціонування фінансових інститутів по-

¹ Теория финансов: Учеб. пособие / Н. Е. Заяц, М. К. Фисенко, Т. Е. Бондарь и др. – Мн.: Выш. шк., 1997. – С. 8–15.

² Див.: Нестеренко А. С. Правові засади формування та використання місцевих фінансових ресурсів в Україні: Монографія. – Одеса: Юрид. л-ра, 2006. – С. 21.

³ Там само. – С. 21–22.

літично. І головне, фінанси виникають та існують в інтересах держави»¹. Складно сперечатися з публічним аспектом, державним значенням у наданні певним суспільним відносинам фінансової форми. Дійсно, фінанси виникають лише тоді, коли державний інтерес має бути виражений у відповідній формі, гарантуватися та забезпечуватися специфічними засобами.

П. М. Годме, розглядаючи проблеми співвідношення видів фінансів, підкреслював: «У жодному випадку не слід забувати про фундаментальну відмінність між державними та приватними фінансами. Основна відмінність між ними зумовлена тим фактом, що стан приватних фінансів і динаміка приватних фінансів залежать від законів ринкової економіки. Так, попит і пропозиція на ринку зумовлюють визначення розміру процентної ставки. Стан же і динаміка державних фінансів визначаються рішеннями держави і діями публічної влади»². Інакше кажучи, перехід від приватних фінансів до публічних передбачав і зміну методів регулювання їх обігу – від виключно ринкових засобів (що притаманно приватному аспекту природи фінансів) до державного забезпечення існування фінансів як ознаки державності взагалі. На підставі цього П. М. Годме робить ще один важливий висновок, акцентуючи увагу на тому, що відмінностей державних і приватних фінансів «... цілком достатньо, щоб розглядати фінансове право як самостійну науку, яка, незважаючи на свій зв'язок із приватними фінансами, чітко відмежовується від останніх»³.

При цьому нам здається, що це постійний і тривалий процес. Виходячи із дуже плінної, але постійної межі між приватними та публічними фінансами, складно погодитися з тим, що «концентрація державних зусиль на фланзі публічних фінансів послаблює увагу до так званих приватних фінансів, упорядкування яких залишає бажати кращого. Складається враження, що приватні фінанси ... все менш та менш цікавлять суспільство: або через слабкий зв'язок приватних фінансів з майновими інтересами держави, або внаслідок складності та багатоструктурності завдань, які стоять у цій галузі»⁴. По-перше, навряд чи

¹ Запольский С. В. Дискуссионные вопросы теории финансового права: Монография. – М.: РАП, Эксмо, 2008. – С. 9.

² Годме П. М. Финансовое право. – М.: Прогресс, 1979. – С. 41.

³ Там само. – С. 42.

⁴ Запольский С. В. Дискуссионные вопросы теории финансового права: Монография. – М.: РАП, Эксмо, 2008. – С. 8–9.

можна погодитися з тим, що послаблюється увага до приватних фінансів за рахунок концентрації уваги до публічних фінансів. З одного боку, удосконалення відносин руху приватних фінансів та їх правове регулювання також здійснюється швидкими темпами, але це не є предметом фінансово-правового регулювання. З іншого боку, навіть у межах фінансово-правового регулювання дуже ретельне впорядкування стосується тих відносин приватних фінансів, які включені до сфери фінансово-правового впливу. Ідеться насамперед про дослідження приватних фінансів при проведенні податкових перевірок тощо. По-друге, сумнівним є той факт, що приватні фінанси (а саме прибутки, доходи, витрати фізичних та юридичних осіб тощо) все менше цікавлять суспільство. Такі фінанси складають базу формування бюджетних доходів, фінансово забезпечують виконання потреб суспільства на різних рівнях. Саме тому навряд чи аргументованим є положення про зменшення інтересу до них.

Але найбільш узагальнена та принципова періодизація розвитку фінансів, на наш погляд, пов'язується з категорією інтересу. Виходячи з цього можна виділити два глобальних етапи. Перший етап, коли фінанси задовольняли приватні інтереси, та етап, на якому зміст фінансів пов'язувався з реалізацією державного інтересу. На першому етапі завдяки фінансовим важелям реалізовувалися та забезпечувалися приватні інтереси, які обслуговували спочатку ще не систематичні акти обміну, розподілу продуктів. При цьому змінювалися і форми фінансових еквівалентів, існувала велика кількість підстав для конфліктів між учасниками фінансових відносин, протиріч у реалізації приватних інтересів. Слід погодитися із С. В. Запольським стосовно того, що «... виникнення фінансів ... пов'язане з необхідністю залучення третього учасника до еквівалентно оплатних обмінних відносин, що складаються між двома первинними учасниками (контрагентами)»¹. На цьому етапі розвиток суспільних відносин настільки ускладнюється, що об'єктивно обумовлює необхідність включення до цих відносин третього суб'єкта як гаранта та організатора.

На другому етапі до цих відносин як учасник втручається держава. Саме вона організовує фінансові відносини, а також забезпечує певні форми та гарантії (перш за все правові) їх існування. Слід погодитися, що розвиток «... цих етапів відбувався шляхом певного накопичення, коли наступний етап не знищував існуючі форми, а до них додавав

¹ Запольский С. В. Дискуссионные вопросы теории финансового права: Монография. – М.: РАП, Эксмо, 2008. – С. 33.

якісно нові, які відповідали сучасному етапу розвитку суспільства. Так, поява публічних фінансів не знищила фінансових форм, які опосередковували обмінні та розподільчі процеси між фізичними особами, а державні фінанси з'явилися поряд із розвинутими формами як публічних, так і приватних фінансових важелів¹.

Цієї проблеми торкалися не лише на сучасному етапі. Один із фундаторів радянського фінансового права Ю. А. Ровинський у складі фінансової системи вирізняв децентралізовані грошові фонди, що служать для забезпечення господарської діяльності, і централізовані грошові фонди. При цьому він підкреслював, що єдина бюджетна система сприяє утворенню й використанню головного загальнодержавного централізованого грошового фонду – Державного бюджету і спеціального фонду – бюджету державного соціального страхування². Таким чином, грошові фонди пов'язувалися ним з існуванням централізованих фондів – у формі безпосередньо акумульованих державою, яка безпосередньо реалізує всі повноваження власника, та фондів, які належать державі, але надані в господарське відання державним підприємствам та організаціям.

Т. С. Єрмакова, характеризуючи систему фінансового права середини 70-х рр. XX ст., підкреслювала, що норми, які регулюють загальнодержавні фінанси (тобто централізовані грошові фонди), і норми, що регулюють відносини у сфері фінансів підприємств, об'єднань, різних галузей господарства (тобто децентралізовані грошові фонди), поряд з іншими нормами являють собою структурні підрозділи фінансового права³. Безумовно, що для радянської доби розвитку фінансового права такий висновок мав підстави, коли підприємства, об'єднання різних галузей господарства існували на базі державної власності. При цьому фактично йшлося про обіг фінансів, власником яких теж була держава. У той же час не можна не враховувати і фінансів інших підприємств (колгоспів, кооперативів), які теж брали участь у виробництві, і дії яких вимагали адекватного правового регулювання. Включати правові норми, якими це робилось до лише фінансово-правової галузі – навряд чи доцільно. Діяльність таких підприємств

¹ Нестеренко А. С. Правові засади формування та використання місцевих фінансових ресурсів в Україні: Монографія. – Одеса: Юрид. л-ра, 2006. – С. 22.

² Див.: Советское финансовое право: Учебник / Под ред. Е. А. Ровинского. – М.: Юрид. лит., 1978. – С. 7, 8.

³ Див.: Єрмакова Т. С. О системе советского финансового права // Правоведение. – 1975. – № 2. – С. 76.

забезпечувалася впливом і приватних галузей права, тобто здійснювалася на межі галузевого регулювання, а не виключно фінансово-правовими засобами.

Загальне уявлення про публічність як належність усім узагалі, гласний, спільний¹ набуває в правовому сенсі деяких особливостей. «До правових ознак «публічності» в суспільних явищах ... можна віднести: 1) право власності на об'єкт дослідження: державна власність або власність комуни; 2) мету використання об'єкта дослідження: чи використовується він в інтересах усього людства, усієї держави, усієї нації, усієї комуни або усього об'єднання людей, що створено не за класовим принципом»². Тобто це, безсумнівно, можна застосувати до характеристики фінансових відносин, публічність яких проявляється через закріплення власності адміністративно-територіальних утворень на грошові кошти, що акумулюються в централізованих фондах, та мету їх використання – забезпечення виконання функції та завдань держави і територіальних громад. Такими вихідними положеннями в найбільш загальному вигляді і характеризуються засади аналізу публічних фінансів.

Змістовна характеристика публічних фінансів, безумовно, пов'язується із системою інтересів учасників відносин. Досить цікавим стосовно цього виглядає підхід Л. Л. Гервагена, який, досліджуючи категорію інтересу на межі публічності та приватності, орієнтував на з'ясування різниці в приватному та публічному відносин до людини, яка указує; відносин до людини, якій указується; відносин до способу, яким указується об'єкт дії³. Дійсно, такий підхід віддзеркалює ті акценти, які мають бути при характеристиці публічності у фінансових відносинах. У цьому випадку має йтися про особу, як вказує, впорядковує дії учасників фінансових відносин – держава (стосовно цього логічно було б трохи скорегувати положення Л. Л. Гервагена стосовно того, що йдеться не про людину, а про особу); осіб, яким вказується, які мають реалізовувати свою поведінку через виконання, перш за все, імперативних обов'язків з формування, розподілу та використання фондів коштів; та владних приписів, якими забезпечується рух предмета регулювання – певного виду майна (відповідних фондів коштів).

¹ Див.: Ожегов С. И., Шведова Н. Ю. Толковый словарь русского языка / Рос. акад. наук. Ин-т рус. яз. им. В. В. Виноградова. – 4-е изд., доп. – М.: Азбуковник, 1999.

² Нечай А. А. Проблеми правового регулювання публічних фінансів та публічних видатків: Монографія. – Чернівці: Рута, 2004. – С. 17–18.

³ Див.: Герваген Л. Л. На чем основано разделение права на публичное и частное, гражданское. – Петроград, 1915. – С. 13.

На цьому ж, фактично, базується удосконалений підхід стосовно розмежування публічності та приватності при визначенні публічних фінансів, який запропоновано А. А. Нечай¹. Вона виокремлює як критерії такого розмежування:

- 1) форму власності на матеріальний носій (об'єкт правовідносин) (державна, комунальна, колективна, приватна);
- 2) характер інтересу (публічний чи приватний);
- 3) мету виникнення відповідних суспільних відносин (різновид потреб: людини, територіальної громади, держави, суспільства);
- 4) метод правового регулювання (імперативний чи диспозитивний);
- 5) форму розподілу та форму пристосування матеріального носія (об'єкта) відповідних суспільних відносин до використання (індивідуальне чи колективне споживання).

На підставі таких ознак досить логічно впливає і перехід до класифікації інтересів у правовому регулюванні та деталізації кожного їх типу. Принципове розмежування інтересів на приватний та публічний не є крапкою в характеристиці цієї конструкції. Кожний із цих різновидів можна деталізувати і в подальшому, залежно від типу суб'єкта, галузевої природи тощо. Стосовно публічного інтересу А. А. Нечай наголошує на існуванні трьох його різновидів, які представлені в умовах фінансово-правового регулювання. Йдеться про державний, суспільний і територіальний інтерес². Далі зміст територіального інтересу, на наш погляд, можна пов'язувати як з проявом або різновидом державного, або з діяльністю територіальних громад, реалізацією їх інтересів. Носієм територіального інтересу виступають органи місцевого самоврядування і, виходячи з цього, цей різновид територіального інтересу в фінансових відносинах можна деталізувати і більш детально, спираючись на класифікацію територіальних громад. Суспільні інтереси виступають певною узагальнюючою формою, яка поєднує спрямованість усіх видів інтересів з метою стабільного розвитку суспільства. При цьому йдеться лише про ті суспільні інтереси, які набули ознак публічності та реалізуються через інтереси держави та територіальних громад.

Хотілося б висловити декілька міркувань стосовно такої системи. Дійсно, державний інтерес є різновидом публічного інтересу, в якому

¹ Нечай А. А. Проблеми правового регулювання публічних фінансів та публічних витатків: Монографія. – Чернівці: Рута, 2004. – С. 30.

² Там само. – С. 31–34.

виступає держава його носієм. У переважній більшості випадків вона представлена відповідними органами, але не завжди державні інтереси реалізуються виключно через їх діяльність. Може йтися про поєднання повноважень декількох державних органів для реалізації одного різновиду інтересу держави або про ситуації, коли у відносинах держава фігурує як самостійна особа (власник коштів державного бюджету України, суб'єкт відповідальності при незаконно стягнутих податках чи зборах тощо).

Під час використання терміна «публічні фінанси» може йтися про різні їх форми, прояви державних та місцевих фінансів, але в будь-якому разі вони об'єднуюватимуться ознакою публічності. Це не означає, що в державі існують виключно публічні фінанси. П. М. Годме наголошував на чіткому, взаємозалежному й узгодженому співіснуванні двох підсистем фінансів: публічних (які охоплюють державні та місцеві) та приватних (приватних власників). Виходячи з такої класифікації, на його погляд, є достатні підстави «... розглядати фінансове право як самостійну науку, яка, незважаючи на свій зв'язок із приватними фінансами, чітко відмежовується від останніх і не залишає місця для того, щоб утворити єдину науку про фінанси, яка б об'єднувала як публічні, так і приватні фінанси»¹. Дійсно, навряд чи можна наполягати на перспективності такого об'єднання, перш за все виходячи з полярності методів впливу на поведінку учасників відносин. Поєднати в єдине правове угруповання норми, які регулюють дії суб'єктів імперативними та диспозитивними засобами, навряд чи можливо. Примарність таких намагань пов'язана як з характером засобів, що забезпечують примусовий порядок утворення публічних доходів (перш за все через систему оподаткування), так і з метою їх обігу (публічних – фінансування функцій та завдань держави та територіальних громад; приватних – отримання прибутку).

У той же час С. В. Запольський принципово не погоджується із логічністю використання категорії «публічні фінанси». «Я впевнений, що термінологічний оборот “публічні фінанси” не лише туманний, але і небезпечний в застосуванні... Взагалі суцільне використання понять “фінанси” та “публічна влада” дає парадоксальний наслідок: мовби фінансовий механізм функціонує як наслідок прямого публічного (державного) волевиявлення»². Складно погодитися з таким твердженням

¹ Годме П. М. Финансовое право. – М.: Прогресс, 1978. – С. 42.

² Запольский С. В. Дискуссионные вопросы теории финансового права: Монография. – М.: РАП, Эксмо, 2008. – С. 24–25.

ням. Акцент на публічності фінансів зовсім не вимагає орієнтації виключно на засоби, якими здійснюється це регулювання, та не визначає спрямованості лише на публічне волевиявлення. Може, це і слід мати на увазі, але як опосередкований, похідний висновок. Перш за все, коли йдеться про публічні фінанси, мається на увазі наголос на власника коштів – публічне утворення (держава або територіальна громада). І вже після цього ми маємо всі підстави будувати механізм регулювання таких відносин. А коли йдеться про кошти, власником яких є таке публічне утворення, то, безумовно, логічним вбачається і те, що власник має визначати та визначає умови їх руху: підстави утворення, засоби розподілу, мету використання. Саме тому видається більш послідовним та логічним підхід А. А. Нечай при характеристиці таких відносин, і ми цілком погоджуємося з її аргументами стосовно змісту та доцільності застосування такої категорії, як публічні фінанси.

Визначення фінансів, поняття «фінанси» (від лат. *«finantia»* – платіж) уже в середні віки пов'язувалося з поняттям розрахунку, виплати грошей, погашення боргового зобов'язання. Публічного аспекту, сучасного розуміння це поняття набуло на межі XVI–XVII ст. І лише на початку XIX ст. це поняття остаточно стало асоціюватися з діяльністю держави, її фінансовими ресурсами. Саме з цього моменту фінанси характеризуються як багатоаспектна категорія, аналіз якої передбачає комплексне дослідження соціальних, економічних та правових відносин. У цьому контексті можна в подальшому і деталізувати законодавчий погляд на фінанси, значення тих форм, завдяки яким вони отримують адекватне відображення в законодавчих нормах, коли необхідно чітко розмежовувати фінанси як систему відносин, що регулюють рух державних грошових коштів, та фінанси як систему понять, якими оперує чинне законодавство¹.

Однотипність публічних фінансів не виключає необхідність їх класифікації. При цьому хотілося б наголосити, що така класифікація необхідна не взагалі, не для реалізації якої-небудь теоретичної конструкції, а з метою впливу на поведінку учасників відносин. Наприклад, регулювання руху публічних фінансів у режимі бюджетного чи податкового інституту передбачає різний суб'єктний склад і, звісно, не може здійснюватись однаковими засобами. Однотипними – так, але не ідентичними. Класифікуючи фінанси в цілому, можна виділити декілька засад: власник коштів; засоби регулювання руху коштів; територія.

¹ Див.: Воронова Л. К., Кучерявенко Н. П. Финансовое право: Учеб. пособие для студ. юрид. вузов и фак. – Харьков: Легас, 2003. – С. 5.

Найбільш суттєвим є поділ фінансів за типом власника. Виходячи з цього і формуються засади розподілу фінансів на приватні та публічні. До того ж класифікація за власником передбачає і більш поглиблену деталізацію, в основі якої при характеристиці публічних фінансів важливо розмежовувати (залежно від типу публічного утворення) фінанси держави та фінанси місцевого самоврядування, фінанси територіальних громад.

Тісно пов'язані між собою підстави розмежування залежно від власника коштів та методів правового регулювання. Це й зрозуміло: якщо йдеться про фінанси, власником яких є держава, то вона і організує їх рух, об'єктивно забезпечуючи це імперативними методами. У випадку коли йдеться про кошти фізичних або юридичних осіб, регулювання здійснюється шляхом застосування диспозитивних засобів впливу.

Розподіл фінансів залежно від складових передбачає виділення централізованих фондів різного типу: бюджетів та позабюджетних фондів. Якщо завдяки першим забезпечується здійснення найбільш важливих витрат для розвитку держави або територіальної громади, то позабюджетні фонди спрямовані на реалізацію більш вузької мети (пенсійне забезпечення, соціальні гарантії тощо).

Принциповий поділ публічних фінансів та існування двох видів фондів (централізованих та децентралізованих) обумовлювався, на думку науковців, такими обставинами: особливою роллю держави в управлінні економікою, наявністю двох форм власності, що існували в СРСР, госпрозрахунковою організацією господарства. Централізовані фінанси відображають відносини, пов'язані з мобілізацією, розподілом і використанням централізованих грошових фондів, що надходять у розпорядження держави як владного суб'єкта¹. Логічним вбачається зауваження С. Д. Ципкіна, який підкреслював, що, незважаючи на однотипність цих фондів, їх єдину форму, не можна не враховувати й особливості, які обумовлюють їх внутрішню диференціацію. Розглядаючи поділ фінансів на централізовані й децентралізовані, він зазначає, що такий поділ буде надто загальним, оскільки не показує специфіки прийомів, методів акумуляції й розподілу коштів². Поряд із централізованою формою

¹ Див.: Советское финансовое право: Учеб. пособие / Под ред. Л. К. Вороновой, И. В. Мартыянова. – К.: Вища шк., 1983. – С. 4, 10–12.

² Див.: Цыпкин С. Д. Финансово-правовые институты, их роль в совершенствовании финансовой деятельности государства. – М.: Изд-во МГУ, 1983. – С. 15.

створення грошових фондів (формування, регулювання й використання яких здійснювалось безпосередньо державою), правового забезпечення мав набути і рух децентралізованих фондів (відомчих фондів, фонди самострахування), які утворювалися шляхом відрахування певної частки коштів від прибутку цих організацій. У той же час їх створення, регулювання і використання здійснювалося безпосередньо цими організаціями.

З моменту утворення незалежної української держави, здавалося б, ідея централізації мала стати менш актуальною. Авторитарне державне управління радянської доби логічно вимагало такої централізації. Орієнтація ж на перехід до ринкових стимулів розвитку на перший погляд мала б підірвати необхідність акумуляції коштів на рівні держави в таких обсягах. Можливо, на етапі, коли розбудова правової соціальної держави України завершиться, це і буде логічним. У той же час побудова держави вимагає значних фінансових ресурсів, які не можна використовувати в іншому вигляді ніж централізованих публічних фондах, тому, вбачається, що проблема централізації таких коштів у сучасних умовах стала не менш актуальною.

Актуальними залишились і дослідження в цьому напрямку. Так, провідні фахівці в галузі фінансового права Російської Федерації О. М. Горбунова та Н. І. Хімичева підкреслюють, що при характеристиці фінансів підприємств, установ, галузей господарства в сучасних умовах характерне різноманіття форм власності, на основі яких функціонують такі фінанси¹. Але різноманіття форм власності не зменшило, а лише підсилило значення централізованих та децентралізованих публічних фондів, обумовило інтенсивний поштовх у розвитку фінансового права. «Оскільки публічне право регулює діяльність державних органів, то природно, що одна з галузей зазначеного права складається з норм, що регулюють державні фінанси, доходи й витрати державних органів і контроль над використанням усіх цих коштів»². Це положення П. М. Годме залишається актуальним і на сьогодні. Але єдність впливу публічного права на це коло суспільних відносин передбачає як комплексність у реалізації всіх правових норм, які мають пряме або опосередковане відношення до цих відносин, так і чітке виокремлення місця саме фінансового права.

¹ Див.: Финансовое право: Учебник / Отв. ред. Н. И. Химичева. – М.: Юристъ, 2002. – С. 23; Горбунова О. Н. Финансовое право и финансовый мониторинг в современной России. – М., 2003.

² Годме П. М. Финансовое право: Учебник. – М.: Прогресс, 1978. – С. 37, 38, 41.

Однією з вихідних категорій у фінансово-правовому регулюванні є поняття фінансової діяльності. У деяких випадках ідеться про конструкцію фінансової діяльності взагалі, в деяких робиться акцент на фінансовій діяльності держави. В той же час розвиток фінансово-правової науки на межі ХІХ–ХХ ст. характеризувався застосуванням інших понять, які за змістом були адекватні поняттю фінансової діяльності. В дослідженнях М. М. Алексєєнка, С. І. Іловайського, Д. Львова, В. Лебедева, І. Х. Озерова використовувалося поняття державного господарства¹ та ін.

Необхідно зауважити, що в такому завершеному вигляді це поняття виникло й увійшло до наукового обігу на початку 50-х рр. ХХ ст. Уперше його застосував М. А. Гурвич у 1952 р. Дещо пізніше воно було використано в роботах Ю. А. Ровинського, С. Д. Ципкіна та ін.² Е. О. Вознесенський, аналізуючи цю проблему, підкреслював, що фінансова діяльність держави пов'язана з організацією раціонального регулювання процесів формування й використання централізованих і децентралізованих грошових фондів, тобто відповідно до його поглядів держава «працює» у двох напрямках – формує фонди коштів і використовує їх³.

Наголошуючи на «безвихідності поняття фінансової діяльності держави», С. В. Запольський звертає увагу, що лише отримавши загальне визнання, «... дана категорія зникає з поля зору читача назавжди, поступаючись конкретним правовим інститутам та механізмам»⁴. Користуючись такою логікою, слід було б відмовитись і від використання такого поняття, як фінанси, фінансові ресурси тощо. Дійсно, існуючи як певна наукова абстракція, фінансова діяльність проявляється в специфічних правових формах, правових інститутах, не отримуючи родового визначення у будь-якій правовій нормі. Але в такому разі ми стикаємося із ситуацією, коли загальне явище розкривається

¹ Див.: Алексєєнко М. М. Конспект фінансового права. Теорія. – Харків: Литогр. А. І. Степанова, 1894. – С. 9; Іловайский С. И. Учебник фінансового права / Под ред. Н. Т. Яснопольского. – Вып. 1. – Одесса: Тип. Л. С. Шутака, 1912. – С. 5, 6; Лебедев В. А. Финансовое право: Курс лекций. – СПб.: Тип. А. М. Вольфа, 1882. – С. 5; Львов Д. Курс фінансового права: Учебник. – Казань: Тип. Император. ун-та, 1887. – С. 2.

² Див.: Бельский К. С. Финансовое право: наука, история, библиография. – М.: Юрист, 1995. – С. 27.

³ Див.: Вознесенский Э. А. Дискуссионные вопросы теории социалистических финансов. – Л.: Изд-во ЛГУ, 1969. – С. 19, 40, 41, 124–127.

⁴ Запольский С. В. Дискуссионные вопросы теории фінансового права: Монография. – М.: РАП, Эксмо, 2008. – С. 21.

через інституційні форми, реалізується через конкретні види, маючи, в той же час, лише загальне абстрактне оформлення. Дещо нижче С. В. Запольський підкреслює, що «... під фінансовою діяльністю слід розуміти фактичне здійснення конкретних функцій держави як носія публічної влади»¹. По-перше, навряд чи йдеться про здійснення всіх функцій держави. Можна мати на увазі, що всі функції держави потребують фінансового забезпечення і в цьому сенсі вони віддзеркалюють, або є похідними від фінансової діяльності. По-друге, якщо і можна казати про здійснення державою функції, то точніше було б пов'язувати їх з певною сферою, що є предметом фінансово-правового регулювання.

Фінанси виникають на стадії розподілу та перерозподілу сукупного суспільного продукту, що обумовлює похідний, залежний зміст фінансів та фінансових ресурсів від поведінки учасників відносин на стадії виробництва, від того, що на цьому етапі створено і що необхідно розподіляти. Саме в цьому і полягає зміст фінансової діяльності. Ю. А. Ровинський характеризував фінансову діяльність як діяльність органів держави з приводу організації та здійснення планомірної мобілізації, розподілу й використання загальнодержавних та інших грошових фондів з метою забезпечення динамічного, планомірного і пропорційного розвитку народного господарства². Досліджуючи склад фінансової системи держави та співвідношення її складових, С. Д. Цыпкін наголошував на необхідності розмежування мобілізації, розподілу (перерозподілу) і використання фондів коштів. Він підкреслював, що держава, здійснюючи фінансову діяльність, створює фонди коштів за рахунок доходів від господарювання шляхом встановлення обов'язкових для юридичних і фізичних осіб «податкових і неподаткових платежів»; розподіляє фонди коштів за передбаченими цілями (наприклад, методами бюджетного фінансування) і перерозподіляє їх (наприклад, між секторами виробництва); використовує їх, тим самим задовольняючи потреби держави й суспільства³.

П. С. Пацурківський, досліджуючи характер фінансової діяльності та зупиняючись на природі об'єкта фінансової діяльності держави,

¹ Запольский С. В. Дискуссионные вопросы теории финансового права: Монография. – М.: РАП, Эксмо, 2008. – С. 21.

² Див.: Ровинский Е. А. Основные вопросы теории советского финансового права. – М.: Юрид. лит., 1960. – С. 9–21.

³ Див.: Цыпкин С. Д. Финансово-правовые институты, их роль в совершенствовании финансовой деятельности советского государства. – М.: Изд-во МГУ, 1983. – С. 4–18.

зазначав, що безумовно об'єктом фінансової діяльності держави є фінанси, але не всі, а лише державні¹. Стосовно цієї позиції хотілося б зробити уточнення. З такою позицією автора можна погодитися лише в тому випадку, коли йдеться про фінансову діяльність, що здійснюється в режимі фінансово-правового регулювання, і то з певними умовами. По-перше, фінансова діяльність держави в тому чи іншому сенсі стосується всіх публічних фінансів і торкається проблеми забезпечення руху фінансів територіальної громади (наприклад, деякі потреби територіальних громад забезпечуються поєднаним фінансуванням за рахунок коштів Державного та місцевих бюджетів). По-друге, навіть у тих випадках, коли йдеться про приватні фінанси, фінансова діяльність держави має гарантувати, забезпечити їх рух (через умови емісії, забезпечення стабільності національної грошової одиниці, встановлення обмінних курсів національної та іноземних валют тощо).

У цьому аспекті слід погодитися з О. М. Ашмариною, яка звертає увагу на те, що «зміст фінансової діяльності держави і муніципальних утворень по відношенню до децентралізованих фондів принципово відрізняється від змісту фінансової діяльності держави і муніципальних утворень стосовно централізованих фондів»². Безпосередній вплив на всі особливості руху централізованих фондів з боку держави поєднується з індикативним регулюванням приватних фондів коштів та забезпеченням розвитку й існування децентралізованих фондів у необхідному для держави напрямку.

Виходячи з цього нею і визначається чотири завдання, які обумовлюють роль держави та муніципальних утворень при здійсненні ними фінансової діяльності³. По-перше, публічні утворення забезпечують планомірне формування та розподіл централізованих грошових фондів у відповідності з метою та завданнями держави та інших адміністративно-територіальних утворень. По-друге, вони повинні не лише організувати формування, розподіл, використання та здійснити контроль за цим щодо таким чином акумульованих грошей, але й об'єктивно включити їх у цілісну систему економічних відносин узагалі. Насамперед ідеть-

¹ Див.: Пацурківський П. С. Правові засади фінансової діяльності держави: проблеми методології. – Чернівці: Чернівецьк. ун-т, 1997. – С. 31.

² Ашмарина Е. М. Некоторые аспекты расширения предмета финансового права в Российской Федерации: проблемы и перспективы: Монография. – М.: Полиграф ОПТ, 2004. – 15.

³ Там само. – С. 18–19.

ся про узгоджене функціонування публічних та приватних фінансів, чітку роботу цілісного механізму фінансів у режимі поєднання публічних грошових фондів та приватних фінансів. При цьому специфіка фінансово-правового впливу на це має забезпечувати безумовно не безпосередній, а хоча б індикативний вплив на рух тих коштів, які не є предметом імперативного регулювання. По-третє, здійснення контролю за рухом публічних фондів коштів. Це досить багатоаспектна діяльність, яка поєднує додержання законодавчих приписів, також мету управління цими фондами, що пов'язується з контролем за законністю та доцільністю тих чи інших дій на кожному етапі руху публічних коштів.

С. В. Запольський розмежовує фінансову діяльність у широкому сенсі та вузькому. Перша пов'язується ним з діяльністю «... будь-якого суб'єкта, яка зв'язана з утворенням та використанням тих чи інших грошових коштів (фінансових ресурсів) усередині певної системи (товариства, корпорації, суспільної організації, трудового колективу тощо)»¹. Можливо, і логічно пов'язувати фінансову діяльність з поведінкою будь-яких суб'єктів, але все ж таки підсумком такої діяльності, на наш погляд, є утворення грошових фондів, а не грошових коштів. Випуск грошових коштів може пов'язуватися лише з діяльністю держави та органів, яким вона делегувала право емісії.

Безпосередньо з поняттям фінансів пов'язує фінансову діяльність держави О. І. Худяков. «З поняттям “фінанси”, що є економічною категорією, тісно пов'язане поняття “фінансова діяльність держави”, яке утворилося в рамках юридичної науки ..., як дії держави по збиранню, розподіленню та використанню грошових фондів»². Наведемо декілька зауважень. По-перше, поняття «фінанси» – більш багатогранна та комплексна наукова категорія, щоб її зводити виключно до економічного змісту та характеризувати як економічну категорію. Це комплексне наукове поняття, в якому низка наук виділяє власний для кожної окремої із них сектор впливу та регулювання. По-друге, напевно чи з фінансовою діяльністю можна пов'язувати дії лише держави стосовно забезпечення руху грошових фондів. Переважну більшість із них держава делегує спеціально утвореним компетентним органам, у деяких представлена сама. По-третє, не виражає змісту

¹ Запольський С. В. Дискуссионные вопросы теории финансового права: Монография. – М.: РАП, Эксмо, 2008. – С. 22.

² Див.: Худяков А. И. Финансовое право Республики Казахстан (Общая часть). – Алматы: Каржы-каражат, 1995. – С. 7.

фінансової діяльності, на наш погляд акцент на збиранні грошових коштів. Значною мірою йдеться про надходження коштів до публічних фондів, які здійснюються за рахунок дій та бажання зобов'язаних осіб (наприклад, податків, які сплачуються або справляються, але не збираються і т. д.).

Правовий аспект змісту фінансової діяльності передбачає погляд на неї як урегульовану правовими нормами діяльність. Така діяльність виражає формування, розподіл і використання централізованих і децентралізованих грошових фондів для забезпечення певної мети. Такою метою є фінансування функцій держави, соціально-економічних завдань, управління, обороноздатності, діяльності державних органів. Фінансова діяльність гарантує надходження коштів до відповідних галузей суспільного виробництва. Особливістю фінансової діяльності в міжгалузевому сенсі є поєднання всіх методів управління. Якщо відносно публічних фінансів йдеться про імперативні методи впливу, то по відношенню до фінансів фізичних осіб навряд чи можна застосовувати виключно їх. Йдеться про об'єктивне, логічне поєднання. У випадку виконання імперативних фінансових обов'язків перед державою поведінка таких осіб урегульована в режимі влади та підпорядкування. Коли ж фізичні особи витрачають власні кошти, об'єктивно користуючись власною волею та бажанням, стаючи суб'єктами цивільних правовідносин, то послідовним має бути режим диспозитивного регулювання.

Спираючись на підхід Ю. А. Ровинського, який розмежовував організаторські та управлінські функції держави в галузі фінансів та на підставі цього характеризував безпосередньо реалізацію фінансового права в економічних відносинах, С. В. Запольський робить висновок, який, на наш погляд, потребує додаткової аргументації: «що стосується функціонування цієї системи, то сама держава має відношення до цього завдання як користувач ... оскільки в конкретні фінансові правовідносини вступає не вона, а юридичні та фізичні особи, з одного боку, і державні органи, з іншого боку. Існує небагато підстав називати дані відносини приватноправовими, але те, що вони не є виключно публічно-правовими – наявно»¹. Така характеристика, безумовно, стосується фінансових відносин, які не лише не виключають, а й передбачають комплексний вплив, аналіз їх на межі і декількох галузей знань, і декількох галузей права, але навряд чи таку логіку доцільно розповсю-

¹ Запольський С. В. Дискуссионные вопросы теории финансового права: Монография. – М.: РАП, Эксмо, 2008. – С. 31.

джувати на характеристику змісту правовідносин. Фінансові правовідносини передбачають дослідження фінансової діяльності в режимі галузевого впливу на поведінку суб'єктів, шляхом застосування методу владних наказів. Розвиток суспільних відносин, звісно, збагачує фінансові відносини, додає нові форми, які виражають здійснення фінансової діяльності. Але це зовсім не означає, що такі нові форми мають збагачувати лише публічне регулювання цієї сфери суспільних відносин. Та частка, яка стосуватиметься руху публічних фінансів, навряд чи вимагатиме застосування диспозитивних методів впливу, а об'єктивно врегульовуватиме такі відносини фінансово-правовими методами. Іншими словами, навряд чи послідовно розглядати тенденцію проникнення, або переплетіння приватноправових та публічно-правових відносин, тоді як більш послідовним є визначення підстав їх розмежування.

Висвітлюючи правовий аспект фінансового регулювання, О. І. Худяков підкреслює, що «зона фінансового права» вужча, ніж «зона фінансової діяльності». «... Є фінансово-економічні відносини, які регулюються чомусь не фінансовою, а іншими галузями права. Наявне протиріччя економічного змісту суспільного відношення його правовій формі (зміст – фінансовий, форма – цивільно-правова)»¹. На наш погляд, жодного протиріччя при цьому немає. Воно може виникнути, якщо змішувати фінансові відносини в міжгалузевому сенсі та фінансово-правові відносини. Фінанси як суспільне явище виступають комплексною, як науковою, так і правовою категорією. У контексті правового впливу вони охоплюють різні аспекти регулювання низки галузей права згідно з їх предметом і передбачають застосування як у режимі цивільного, трудового, екологічного права та ін. (вартість, ціна, дохід, заробітна плата, виплати тощо), так і в режимі безпосередньо фінансово-правового регулювання. Тому «зона фінансової діяльності» передбачає всю сукупність суспільних відносин, пов'язаних з рухом фінансів, і вимагає участі в цьому низки правових галузей. Тоді як «зона фінансового права» обумовлена предметною ознакою цього угруповання фінансово-правових норм і, безумовно, є більш вузькою.

Виходячи з характеру функцій здійснення фінансову діяльність необхідно розглядати у двох сенсах. З одного боку, вона виступає як реалізація державної влади. З іншого боку, фінансова діяльність є

¹ Худяков А. И. Финансовое право Республики Казахстан (Общая часть). – Алматы: Каржы-каражат, 1995. – С. 7.

виконавчо-розпорядчою діяльністю, що реалізує державне управління¹. Таким чином, фінансова діяльність держави в загальному вигляді виражає прояв усіх функцій держави, оскільки реалізація будь-якої функції держави неможлива без відповідного фінансового забезпечення². Паралелі між економічною та фінансовою природою відносин у чомусь умовні, тому що фінанси є одним з аспектів погляду на економіку як цілісне явище. А. С. Нестеренко аргументовано підкреслює, що економічні функції держави реалізуються у процесі її економічної діяльності, яка здійснюється відповідно до цілей економічної та правової політики на певному етапі розвитку країни. До економічної діяльності держави входять цілі, засоби їх досягнення, сам процес і результат діяльності³. Сукупність цілей і засобів їх досягнення у процесі економічної діяльності становить економічну політику держави. Одним із найбільш значних та впливових важелів у цій системі і виступає фінансова діяльність держави. Вона має також власні стратегічні й тактичні цілі, які мають збігатися з цілями економічної діяльності та діяльності держави в цілому. Певні цілі фінансової діяльності можуть розглядатися тільки як засіб або проміжна мета досягнення стратегічної загальноекономічної або загальнополітичної мети⁴.

Місце держави в цих відносинах обумовлює і її специфічну роль. «Держава, вступаючи у відносини розподілу та перерозподілу, утворює спеціальні грошові фонди, які призначені бути посередником між грошовими накопиченнями учасників суспільного виробництва, які виникають або як наслідок виробництва чи обміну, або в результаті кінцевого розподілу»⁵. Складно погодитися з визначенням ролі посередника спеціальних грошових фондів. По-перше, грошові фонди виступають як специфічні матеріально-речові утворення, що характеризують специфічний різновид майна – грошові кошти, і суб'єктами (або посередниками) можуть бути особи, які управляють

¹ Виконавча влада і адміністративне право / За ред. В. Б. Авер'янова. – К.: Видав. Дім «Ін Юре», 2002.

² Воронова Л. К., Кучерявенко Н. П. Финансовое право: Учеб. пособие для студ. юрид. вузов и фак. – Харьков: Легас, 2003. – С. 12–13.

³ Див.: Нестеренко А. С. Правові засади формування та використання місцевих фінансових ресурсів в Україні: Монографія. – Одеса: Юрид. л-ра, 2006. – С. 17–18.

⁴ Ляшенко Ю. І., Максименко І. А. Фінансова діяльність держави: цілі, засоби, результати // Фінанси України. – 2003. – № 6. – С. 61.

⁵ Запольский С. В. Дискуссионные вопросы теории финансового права: Монография. – М.: РАП, Эксмо, 2008. – С. 37.

цими коштами, учасники відносин, які згідно із законодавством наділені відповідними суб'єктивними правами й обов'язками, відповідним правовим статусом. По-друге, навряд чи доцільно характеризувати їх роль як посередницьку між грошовими накопиченнями учасників суспільного виробництва. Кожний із фондів існує для вирішення певної мети, окремих завдань. Саме з цим пов'язується необхідність його появи та доцільність існування; яким же чином він має виконувати функції посередництва – з'ясувати складно. Можливо, в цьому випадку йдеться про надуману конструкцію посередництва бюджетних коштів, коли кошти окремих учасників фінансових відносин (як доходи бюджетів) надходять до такого централізованого фонду, а потім витрачаються на фінансування потреб держави чи територіальних громад. Але це цілком логічна конструкція, яка з відносинами посередництва, представництва у відносинах зовсім не пов'язується. І взагалі, складно уявити доцільність (і можливість узагалі) прямого надходження коштів зобов'язаних осіб на оплату тих чи інших видатків адміністративно-територіальних утворень.

О. І. Худяков визначає фінансову діяльність держави як «... діяльність держави в цілому або в особі уповноважених на те органів по утворенню грошової інфраструктури і по забезпеченню її належного функціонування, а також по формуванню, розподілу та організації використання державних грошових фондів»¹. Слід погодитися, що фінансова діяльність дійсно пов'язується, перш за все, з діяльністю держави. У той же час реалізує вона свої інтереси через систему уповноважених органів і яким чином держава в цій ситуації може виступати «в цілому» – незрозуміло. До того ж абсолютно логічним є те, що цей автор пов'язує фінансову діяльність із певними етапами: формування, розподіл, використання державних грошових фондів. Але чому організація діяльності на цих етапах є характерною лише для останнього (використання фондів) – незрозуміло. Організаційна діяльність характеризує участь держави на кожному етапі руху публічних коштів, а не притаманна лише тій ситуації, коли ці кошти починають витрачатися. І, нарешті, складно зрозуміти, що автор має на увазі під поняттям грошової інфраструктури. Загальний зміст поняття «інфраструктура» передбачає виділення конструкції, яка забезпечила б існування грошей і грошової системи взагалі. Що ж мається на увазі – сукупність органів,

¹ Худяков А. И. Финансовое право Республики Казахстан (Общая часть). – Алматы: Каржы-каражат, 1995. – С. 8.

які обслуговують грошовий обіг, чи сукупність елементів грошової системи – з такого визначення не зрозуміло.

Виходячи з такої концепції О. І. Худяков виділяє три головні завдання держави при здійсненні фінансової діяльності: «1) утворення грошової інфраструктури суспільства і забезпечення її нормального функціонування; 2) видобуток грошових коштів для забезпечення самої себе і фінансування своєї діяльності; 3) вплив за допомогою грошових важелів на соціально-економічні процеси, що відбуваються в суспільстві в тих напрямках, які держава вважає сприятливими для цього суспільства»¹. Знов-таки, незрозумілий сенс поняття «грошової інфраструктури». Тим більше, що якщо стосовно держави ще можна здогадатися про приблизну конструкцію такої моделі (коли держава «призначає» гроші, забезпечує правовий режим їх обігу та відповідні примусові заходи), то що включати до грошової інфраструктури суспільства – визначити дуже складно. Складно розмежувати і принципову різницю між видобутком грошових коштів для забезпечення самої себе (держави) і кошти для функціонування своєї діяльності. Фактично, йдеться про те саме, оскільки держава не є чимось статичним, завмерлим, що потрібно постійно відновляти, а існує як явище саме через певну діяльність, яку і необхідно фінансувати.

Реалізацію фінансової діяльності пов'язують з декількома напрямками. Принципово вони обумовлюються вихідними положеннями, які характеризують загальну конструкцію фінансово-правового регулювання (метод впливу, характер відносин, суб'єктний склад, власність на фонди коштів тощо). З приводу цього О. М. Ашмарина виділяє два напрямки фінансової діяльності держави, а саме:

– «Фінансова діяльність – це організаційна діяльність компетентних органів держави та муніципальних утворень з формування, розподілу та використання (витрачання) централізованих грошових фондів, які безпосередньо забезпечують функціонування держави та муніципальних утворень на тому чи іншому етапі історичного розвитку;

– фінансова діяльність – це організаційна діяльність компетентних органів держави та муніципальних утворень з формування оптимальних умов, що обумовлюють у необхідному для держави напрямку утворення, розподіл та використання (витрачання) децентралізованих грошових фондів (з урахуванням додаткової різниці децентралізованих фондів за суб'єктом, що має право власності на них), які сприяють

¹ Худяков А. И. Финансовое право Республики Казахстан (Общая часть). – Алматы: Каржы-каражат, 1995. – С. 10.

забезпеченню безперебійного функціонування держави та муніципальних утворень на тому чи іншому етапі історичного розвитку»¹. Дійсно, організація фінансової діяльності державою відрізнятиметься залежно від рівня централізації фондів, власником яких є держава, але все одно управління їх рухом має здійснюватися шляхом імперативних засобів, оскільки зрозумілою і логічною є така поведінка, коли власник коштів за власним розсудом визначає, яким чином вони мають рухатися та на яких умовах їх можна передавати в користування іншим особам.

У той же час складно погодитися з підходом цього дослідника стосовно визначення функцій фінансової діяльності. О. М. Ашмарина пише: «до функцій фінансової діяльності чи основних її напрямків, на наш погляд, необхідно віднести:

– грошову емісію;

– акумулювання державних та муніципальних централізованих грошових фондів та утворення умов, що спонукають до акумулювання децентралізованих державних (муніципальних) та приватних грошових фондів;

– розподіл (перерозподіл) централізованих фондів грошових коштів і використання економічних інструментів, що сприяють розподілу та перерозподілу децентралізованих державних (муніципальних) та приватних грошових фондів у відповідності з інтересами держави (муніципального утворення);

– використання (витрачання) централізованих фондів грошових коштів та утворення умов, що спонукають до використання децентралізованих державних (муніципальних) та приватних грошових фондів у відповідності до інтересів держави (муніципального утворення);

– державний та муніципальний фінансовий контроль за законністю та доцільністю акумулювання, розподілу та використання фондів грошових коштів усіх видів»².

Фактично, в такій характеристиці йдеться не про функції чи напрямки фінансової діяльності, а про етапи чи стадії її здійснення. Безумовним є те, що саме з акумуляцією, розподілом та використанням коштів таких фондів пов'язується динаміка існування публічних фондів. Специфічну роль у цьому займає контроль (який О. М. Ашмарина виділяє в якості останньої функції фінансової діяльності).

¹ Ашмарина Е. М. Некоторые аспекты расширения предмета финансового права в Российской Федерации: проблемы и перспективы: Монография. – М.: Полиграф ОПТ, 2004. – С. 16–17.

² Там само. – С. 20.

Специфікою діяльності в умовах фінансового контролю є те, що він поєднує як підсумкове призначення, так і наскрізне. Іншими словами, безумовно, шляхом контрольних дій (точніше, звітно-контрольних дій) власник коштів з'ясовує, яким чином, з порушеннями чи ні, реалізовувалась поведінка всіх учасників відносин, що брали участь та пов'язували свої дії відповідно до руху публічних коштів. На підставі цього і мають робитися висновки з удосконалення механізмів (у тому числі і правових) на кожній із стадій руху публічних коштів. У той же час контроль присутній не лише на завершальному етапі руху публічних фінансів. З першої миті, коли починається рух публічних фінансів, вони вже є об'єктом прискіпливого контролю з боку власника. Наприклад, уже на першій стадії руху таких коштів – акумуляції коштів – держава формує розгалужену систему контролюючих органів, повноваження яких пов'язані саме з цим. Ідеться про податкові органи. Іншими словами, контролюючі дії починають реалізовуватися з першої миті формування публічних коштів.

І ще одне зауваження стосовно вищенаведеної конструкції російського фахівця. Складно одноставно стверджувати про необхідність виділення грошової емісії серед функцій чи напрямків (а фактично, стадій чи етапів) фінансової діяльності. Виникає питання: а може взагалі виникнути необхідність у регулюванні фінансової діяльності, і взагалі фінансові відносини без грошей, без адекватно врегульованої грошової емісії? Вбачається, що більш точною є характеристика та визначення місця грошової емісії як передумови, об'єктивної підстави виникнення відносин з фінансової діяльності взагалі. Тут ми торкаємося ще однієї дуже складної проблеми – співвідношення фінансів та грошей. І більш логічним здається погляд, згідно з яким робиться висновок, що емісія грошових знаків випереджає кругообіг циклу утворення – розподіл – використання, оскільки фінанси та фінансові відносини – це завжди грошові відносини¹.

Література

1. Конституція України // Відом. Верхов. Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 141.
2. Про банки і банківську діяльність: Закон України // Відом. Верхов. Ради України. – 2001. – № 5–6. – Ст. 30.

¹ Див.: Горбунова О. Н. Финансовое право и финансовый мониторинг в современной России. – М.: Профобразование, 2003. – С. 61.

3. Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України від 28 груд. 1994 р. № 334/94-ВР // Відом. Верхов. Ради України. – 1995. – № 4. – Ст. 28.
4. Про податок з доходів фізичних осіб: Закон України від 22 трав. 2003 р. № 889 // Відом. Верхов. Ради України. – 2003. – № 37. – Ст. 308.
5. Про систему валютного регулювання і валютного контролю: Декрет Каб. Міністрів України // Відом. Верхов. Ради України. – 1993. – № 17. – Ст. 184.
6. Алексеенко М. М. Конспект финансового права. Теория / М. М. Алексеенко. – Харьков: Литограф. А. И. Степанова, 1894.
7. Алісов Є. О. Проблеми правового регулювання грошового обігу в Україні. – Х.: Фоліо, 2004.
8. Ашмарина Е. М. Некоторые аспекты расширения предмета финансового права в Российской Федерации: проблемы и перспективы: Монография. – М.: Полиграф ОПТ, 2004.
9. Бабич А. М., Павлова Л. Н. Государственные и муниципальные финансы: Учеб. для вузов. – М.: Финансы, ЮНИТИ, 1999.
10. Бельский К. С. Финансовое право: наука, история, библиография. – М.: Юристъ, 1995. – С. 27.
11. Бюджетний кодекс України // Відом. Верхов. Ради України. – 2001. – № 37–38. – Ст. 189.
12. Виконавча влада і адміністративне право / За ред. В. Б. Авер'янова. – К.: Видав. Дім «Ін Юре», 2002.
13. Вознесенский Э. А. Дискуссионные вопросы теории социалистических финансов. – Л.: Изд-во ЛГУ, 1969.
14. Воронова Л. К. Банковско-финансово-правовой словарь-справочник / Авт.-сост. Л. К. Воронова. – Киев: А.С.К.Ю, 1998. – С. 272–273.
15. Воронова Л. К., Кучерявенко Н. П. Финансовое право: Учеб. пособие для студ. юрид. вузов и фак. – Харьков: Легас, 2003.
16. Герваген Л. Л. На чем основано разделение права на публичное и частное, гражданское. – Петроград, 1915.
17. Годме П. М. Финансовое право: Учебник. – М.: Прогресс, 1978.
18. Горбунова О. Н. Финансовое право и финансовый мониторинг в современной России. – М.: Профобразование, 2003. – С. 61.
19. Горлов И. Я. Теория финансов. – Казань, 1841.

20. Государственные финансы: Учеб. пособие для студ. экон. вузов и фак. / Под ред. В. М. Федосова, С. Я. Огородника, В. Н. Суторминой. – Киев: Лыбидь, 1991.
21. Еллинек Г. Бюджетное право. – Ростов, 1906.
22. Ермакова Т. С. О системе советского финансового права // Правоведение. – 1975. – № 2. – С. 76.
23. Заверуха О. Б. Бюджетні повноваження органів місцевого самоврядування в Україні: Дис. ... канд. юрид. наук. – Чернівці, 2001. – С. 19.
24. Запольский С. В. Дискуссионные вопросы теории финансового права: Монография. – М.: РАП, Эксмо, 2008. – С. 6–7.
25. Иловайский С. И. Учебник финансового права / Под ред. Н. Т. Яснопольского. – Одесса: Тип. Л. С. Шутака, 1912. – Вып. 1. – С. 5, 6.
26. Иловайский С. И. Учебник финансового права / Под ред. Н. П. Яснопольского. – 5-е (посмертное) издание доп. и перераб. Г. И. Тиктиным. – Одесса, 1912. – С. 3–5.
27. Карасева М. В. Финансовое право и деньги: Монография. – Воронеж: Изд-во Воронеж. гос. ун-та, 2006. – С. 10–18.
28. Лебедев В. А. Финансовое право: Курс лекций. – СПб.: Тип. А. М. Вольфа, 1882. – С. 5.
29. Лунц Л. А. Деньги и денежные обязательства в гражданском праве. – М., 1999. – С. 27–28.
30. Ляшенко Ю. І., Максименко І. А. Фінансова діяльність держави: цілі, засоби, результати // Фінанси України. – 2003. – № 6. – С. 61.
31. Львов Д. Курс финансового права: Учебник. – Казань: Тип. Император. ун-та, 1887.
32. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая // Собрание законодательства Российской Федерации. – 1998. – № 31. – Ст. 3824.
33. Нестеренко А. С. Правові засади формування та використання місцевих фінансових ресурсів в Україні: Монографія. – Одеса: Юрид. л-ра, 2006.
34. Нечай А. А. Проблеми правового регулювання публічних фінансів та публічних витатків: Монографія. – Чернівці: Рута, 2004.
35. Новоселова Л. А. Проценты по денежным обязательствам. – М., 2003.

36. Ожегов С. И., Шведова Н. Ю. Толковый словарь русского языка / Рос. акад. наук. Ин-т рус. яз. им. В. В. Виноградова. – 4-е изд., доп. – М.: Азбуковник, 1999.
37. Орлов М. Ф. О государственном кредите. – М., 1833.
38. Пацурківський П. С. Правові засади фінансової діяльності держави: проблеми методології. – Чернівці: Чернівець. ун-т, 1997.
39. Рау К. Основные начала финансовой науки: Пер. с нем. / Под ред. В. Л. Лебедева. – СПб., 1868.
40. Ровинский Е. А. Основные вопросы теории советского финансового права. – М.: Госюриздат, 1960. – 192 с.
41. Сабанти Б. М. Теория финансов: Учеб. пособие. – М.: Менеджер, 1998.
42. Смит А. Исследование о богатстве народов. – М., 1895.
43. Советское финансовое право: Учеб. пособие / Под ред. Л. К. Вороновой, И. В. Мартынова. – Киев: Вища шк., 1983.
44. Советское финансовое право: Учебник / Под ред. Е. А. Ровинского. – М.: Юрид. лит., 1978.
45. Советское финансовое право: Учебник. – М.: Юрид. лит., 1987.
46. Сперанский М. М. План финансов / Золотые страницы финансового права России. – М., 1998. – Т. 1.
47. Тарасов В. М. Деньги. Кредит. Банки. – Минск, 2003.
48. Теория финансов: Учеб. пособие / Н. Е. Заяц, М. К. Фисенко, Т. Е. Бондарь и др. – Минск.: Выш. шк., 1997.
49. Тургенев Н. И. Опыт теории налогов. – СПб., 1818.
50. Финансовое право: Учебник / Отв. ред. Н. И. Химичева. – М.: Юристъ, 2003.
51. Финансовое право: Учебник / Под ред. Е. Ю. Грачевой. – М.: Право и закон, КолосС, 2003.
52. Финансовое право: Учебник / Отв. ред. Н. И. Химичева. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Юрист, 2002.
53. Финансы / В. М. Родионова, Ю. Я. Вавилов, Л. И. Гончаренко и др. / Под ред. В. М. Родионовой. – М.: Финансы и статистика, 1995.
54. Фінансове право України: Навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.] [Л. К. Воронова, М. П. Кучерявенко, Н. Ю. Пришва та ін.]; – К.: Прав. єдність, 2009.

55. Фінансово-правовий словник / Укл. В. В. Безугла, О. Д. Василик, Л. К. Воронова та ін. – К.: Київ. ун-т, 1993.
56. Худяков А. И. Финансовое право Республики Казахстан (Общая часть). – Алматы: Каржы-каражат, 1995.
57. Цыпкин С. Д. Финансово-правовые институты, их роль в совершенствовании финансовой деятельности советского государства. – М.: Изд-во МГУ, 1983. – 80 с.
58. Янжул И. И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах. – М.: Статут, 1899. – 555 с.

Г. В. Россіхіна

Місце фінансово-правових норм у системі соціальних норм

В умовах формування правової держави в Україні зростає значення соціальних регуляторів суспільних відносин, у яких знаходять своє відбиття загальнолюдські потреби і цінності. Людське суспільство не може функціонувати й успішно розвиватися без існування певних правил. Вони допомагають особі обирати з багатьох можливих варіантів поведінки ту, яка відповідає її меті та схвалена суспільством. Особливе місце серед соціальних регуляторів життя соціуму та поведінки особи посідають правові норми. Вони вбирають у себе основні властивості права, є мірою свободи та справедливості. Правові норми створювалися для того, щоб люди розуміли, яким чином вони можуть або повинні діяти в тій чи іншій ситуації. А тому дані норми виступали як певний орієнтир або вимога до поведінки особистості. Для того щоб правова норма здійснювала певний вплив на регулювання суспільних відносин, вона має містити чітко закріплене правило поведінки. А вже після цього виникає необхідність в організації поведінки учасників відносин, узгодженні її з діями інших членів суспільства. І лише потім можливо оцінити реальну фактичну поведінку з позицій, встановлених подібним засобом приписів. Саме здійснення цих моментів і формує певну єдність регулювання різноманітності суспільних відносин, оцінку і стимулювання їх розвитку¹. Формування правової держави передбачає поступове перетворення права на головний важіль стосунків людини і держави, держави й суспільства. Саме тому соціальний зміст норм права постає на перше місце.

¹ Кучерявенко Н. П. Курс налогового права: В 6 т. – Харьков: Легас, 2004. – Т. 2: Введение в теорию налогового права. – С. 93.

Загальновідомо, що суспільні відносини відрізняються складністю і багатогранністю, саме тому вони постійно потребують упорядкування, врегулювання й охорони. В цілому регулювання суспільних відносин (соціальне регулювання) може бути:

– індивідуальним, тобто спрямованим на упорядкування поведінки суб'єктів (суспільних відносин) за допомогою разових рішень, які стосуються певного випадку й індивідуально визначених осіб;

– нормативним, тобто спрямованим на упорядкування поведінки суб'єктів (суспільних відносин) за допомогою загальних правил (соціальних норм), які розповсюджуються на всі випадки даного роду і на всі суб'єкти.

Соціальні норми – це правила поведінки або інформаційні узагальнення про найбільш типові життєві ситуації або явища, які створені людьми і спрямовані на них з метою встановлення і підтримки умов існування соціуму або класового панування. Вказані норми є одним з основних засобів орієнтації поведінки особистості або соціальної групи в певних умовах і контролю зі сторони суспільства за їх поведінкою. Основна функція соціальних норм – функція регулювання суспільних відносин – проявляється в тому, що вони містять більш або менш детальні «моделі» вчинків, так чи інакше пов'язаних із взаємовідносинами людей; оцінюють корисність цих вчинків, вказують на наслідки їх дотримання або недотримання. Таким чином, соціальні норми – це засоби упорядкування суспільних відносин, тобто відносин між людьми та їх об'єднаннями. Одним з найважливіших видів соціальних норм є правові норми.

Слід звернути увагу на те, що традиційно соціальні норми розмежовують за відповідними критеріями, які дозволяють вирізняти певні їх види.

За змістом дані норми поділяють на:

– політичні (ті, що регулюють політичні відносини – з приводу політичної влади);

– економічні (ті, що регулюють економічні відносини – з приводу виробництва й обміну матеріальних благ);

– норми культури (ті, що регулюють суспільні відносини в невиробничій сфері; пов'язані з реалізацією духовних потреб та інтересів людини);

– інші норми (етнічні, релігійні, екологічні тощо).

За формою виразу виділяють такі соціальні норми:

- формально визначені (мають письмову форму виразу – норми права, норми суспільних організацій тощо);
- формально невизначені (не мають письмової форми виразу, містяться у свідомості людей – звичаї, традиції тощо).

За засобами формування і забезпечення існують такі соціальні норми:

- звичаї – це правила поведінки, які формуються природно-історичним шляхом, у результаті багатократного повторення найбільш раціональних дій. Їх реалізація забезпечується засобами суспільного впливу (звичаї реалізуються у вигляді традицій, ритуалів і церемоніалів);

- норми моралі – це правила поведінки, які формуються в суспільстві природно-історичним шляхом відповідно до моральних уявлень людей. Реалізація даних норм забезпечується заходами суспільного впливу;

- норми суспільних організацій (корпоративні норми) – правила поведінки, які встановлюються даними організаціями з метою регулювання внутрішньоорганізаційних відносин. Дія даних норм поширюється тільки на членів цих організацій; їх реалізація забезпечується заходами суспільного впливу. Вони передбачені уставами даних установ¹.

Вміщуючи всі якості соціальних норм, правові норми мають також специфічні ознаки, які визначаються їх нерозривним зв'язком з державою. Поєднуючи в собі якості загальносоціального і класового засобу впливу на поведінку людей, маючи особливу форму виразу й охорони від порушень, юридичні норми здобувають виключно регулюючі можливості.

Юридична норма – це вихідний, головний елемент права як соціального утворення, одне з основних положень усієї правової системи. Поняття правової норми є одним з головних у загальній теорії права. Подібна оцінка функціональної значущості даного поняття закономірна: соціальне призначення правової норми полягає у вираженні правила поведінки, яке встановлюється від імені держави і здійснює управлінські функції в даному суспільному організмі. Юридичні норми є продуктом свідомої діяльності людини як вищої форми відображення об'єктивного світу. Вони виникають як результат необхідності врегулювання правом суспільних відносин.

¹ Востриков П. П. Теория государства и права: Краткий курс лекций. – Н. Новгород, 2003. – С. 137.

Визначити відносно повне поняття юридичної норми можливо, лише з'ясувавши процес її утворення, обумовленість, природу, ознаки, соціальну роль. При цьому результати досліджень правових явищ, аналіз новітнього законодавства постійно вноситимуть корективи в уявлення про юридичну норму. Відомий вчений у галузі права Л. В. Успенський вважає, що правова наука має своїм предметом юридичні норми. На думку фахівця, розкрити сенс і зміст юридичної норми взагалі є вищим завданням загальної теорії права, а розкрити сенс і зміст окремих правових норм – завданням спеціальних юридичних дисциплін¹. У процесі вивчення норм права вельми важливим вбачається звернути увагу не тільки на сутність, зміст, специфічні особливості, але й на внутрішню побудову – структуру і найбільш характерні для них форми викладення.

Більшість учених як головні ознаки правових норм як найбільш значущого виду соціальних норм виділяють такі:

1. Нормативність (норма права являє собою правило поведінки суб'єкта в певній ситуації).

2. Загальнообов'язковість (приписи даних норм є обов'язковими для широкого кола осіб).

3. Формальна визначеність (правові норми закріплені в офіційному джерелі права).

4. Системність (норма права складається із взаємопов'язаних елементів: гіпотези, диспозиції, санкції).

5. Об'єктивно-суб'єктивний характер (правова норма обумовлена необхідністю в регулюванні, охороні суспільних відносин, і в цьому сенсі вона об'єктивна; створюється в ході правотворчої діяльності і є результатом проявлення свідомості і волі людей, і в цьому сенсі вона суб'єктивна).

6. Надавально-зобов'язуючий характер (норма права одному суб'єкту надає право, а на іншого покладає обов'язок).

7. Зв'язок з державою: а) правові норми встановлюються (санкціонуються) і забезпечуються державою в особі уповноважених державних органів; б) юридично оформлює їх держава.

8. Вольовий характер. У даних нормах виражена воля суб'єкта правотворчості, яка є відображенням загальної або індивідуальної волі.

9. Правова норма є державним регулятором суспільних відносин. Вона створюється (або санкціонується) державою задля регулювання

¹ Успенский Л. В. Юридические нормы как предмет знания // Юрид. вестн. – М., 1917, книга 17 (1). – С. 30–36.

й охорони суспільних відносин. Реалізація відповідної правової норми забезпечується можливістю застосування державного примусу у випадку її порушення¹.

Таким чином, право диктує вихідні від держави та санкціоновані нею правила поведінки. Ці настанови є загальнообов'язковими і за призначенням завжди регулюють поведінку людей у суспільстві. Правових норм, які не виконують цих цілей, не може бути. Не є винятком у цьому випадку і фінансове право. Загальновідомо, що одна галузь права відрізняється від іншої предметом і методом правового регулювання. За даними критеріями фінансове право посідає в системі права окреме місце. Воно має свій самостійний предмет і метод правового регулювання, які відрізняються від інших галузей права. Відомий вчений-юрист Е. М. Берендтс слушно зауважує, що фінансове право має дещо інший предмет. Воно досліджує господарство держави, але не з точки зору того, що корисно, доцільно, а з точки зору правової, тобто воно вивчає ті правові норми, які лежать в основі господарської діяльності державної влади, її органів, як діяльності не свавільної, а закономірної².

Фінансове право – це галузь публічного права, яка складається з окремих елементів, одними з яких є фінансово-правові норми. Сутність фінансово-правової норми виявляється через визначення норми права. С. С. Алексєєв справедливо зазначає, що норма права являє собою вихідну «клітинку» права. Із цих «клітинок» і складаються правові інститути, галузі права, національна система права в цілому³. Аналіз природи, функцій норми (тобто соціального призначення та основних напрямків її впливу на суспільні відносини) необхідно здійснювати з урахуванням особливостей предмета і методу фінансово-правового регулювання.

Норма права є однією з основних категорій для всіх доктрин права (незалежно від різниць у типах праворозумінні), які трактують право нормативно, тобто визнають і визначають, що воно складається із норм. Відомий вчений у галузі права В. С. Нерсєсянц підкреслював, що право в цілому є єдиною нормою права. Ця обставина являє юридично-логічну основу розуміння права як системи норм права. Таким чином,

¹ Востриков П. П. Теория государства и права: Краткий курс лекций. – Нижний Новгород, 2003. – С. 142.

² Берендтс Э. Н. Русское финансовое право. – СПб.: Типо-литография С.-Пб. одиночной тюрьмы, 1914. – С. 10.

³ Алексєєв С. С. Проблемы теории права: Курс лекций: В 2 т. – Свердловск: Свердл. юрид. ин-т, 1972. – Т. 1. – С. 203.

окремі норми є елементами цієї системи¹. Загальновідомо, що державно-правова теорія та практика сформували багато уявлень щодо норми права, її визначення. Взагалі слово «норма» позначає загальне правило, якого необхідно дотримуватись у всіх подібних випадках, зразок або приклад². Іноді законодавець у ряді випадків у самому тексті закону вживає термін «правило» замість терміна «норма». Але не будь-яке правило поведінки людей є правовою нормою.

Ще на початку XIX ст. відомий російський юрист І. В. Михайловський зазначав, що тільки юридичні норми мають безумовно обов'язковий характер, вищу ступінь імперативності, найбільшу стійкість і чинність. Усі ці властивості, на думку автора, обумовлені особливим характером того зовнішнього авторитету, який санкціонує юридичну норму, а також психікою громадян, які усвідомлюють ступінь обов'язковості даних норм³. На думку відомого професора Г. Ф. Шершеневича, закон є нормою права, тобто загальним правилом, яке розраховане на необмежену кількість випадків. При цьому норма виходить безпосередньо від державної влади в установленому порядку⁴.

У сучасній юридичній літературі норма права теж визначається як правило або міра належної поведінки. Наприклад, деякі вчені вважають, що нормою права є встановлена (або санкціонована) державою норма загальнообов'язкової поведінки осіб як учасників повторюваних суспільних відносин⁵. Відомий учений С. С. Алексєєв визначає юридичну норму як загальнообов'язкове, формально визначене правило поведінки, яке походить від держави й охороняється нею, безпосередньо або разом з іншими нормами права, надає учасникам суспільних відносин певного виду юридичні права та покладає на них юридичні обов'язки⁶. На думку відомого вченого-юриста П. О. Недбайла, норма права перш за все є правилом належної та

¹ Нерсисянц В. С. Общая теория права и государства. – М.: Норма – ИНФРА-М, 1999. – С. 387–396.

² Даль В. Толковый словарь живого великорусского языка. – 2-е изд. – М.: Изд-е книгопродавца-типографа М. О. Вольфа, 1881. – Т. 2. – С. 555.

³ Михайловский И. В. Очерки философии права. – Томск: Изд-во кн. магазина В. М. Толокина, 1914. – Т. 1. – С. 58.

⁴ Шершеневич Г. Ф. Общая теория права: Учебник. – М.: Юрид. колледж МГУ, 1995. – С. 15.

⁵ Иоффе О. С., Шаргородский М. Д. Вопросы теории права. – М.: Госюридлитиздат, 1966. – С. 132.

⁶ Алексєєв С. С. Проблемы теории права: Курс лекций: В 2 т. – Свердловск: Свердлов. юрид. ин-т, 1972. – Т. 1. – С. 203.

можливої в її межах поведінки, яке зобов'язує, забороняє, дозволяє ту чи іншу дію у відомих умовах. Автор стверджує, що норма є імперативом, який поєднується з погрозою невиконання наслідків для будь-кого, хто відійде від її потреб. На думку П. О. Недбайла, будь-яка правова норма визначає права й обов'язки або тільки права (обов'язки) учасників суспільних відносин, які регулюються нею; вказує на обставини, за наявності яких учасники суспільних відносин є носіями конкретних прав та обов'язків; передбачає відповідальність за невиконання її вимог¹. Таким чином, більшість учених вважають нормою права суворо визначене правило, яке встановлене або санкціоноване державою, виражає обумовлену об'єктивними законами державну волю народу і забезпечується державним примусом з метою охорони і регулювання найбільш істотних та корінних відносин суспільства шляхом офіційного їх закріплення у формі точно визначених прав і обов'язків учасників цих відносин².

Дати визначення норми фінансового права означає розкрити її основні особливості, виділити ознаки, характерні саме для цього явища нашого суспільного життя. Фінансово-правовій нормі притаманні особливості, ознаки, які є спільними для всіх правових норм. Як уже зазначалося, такими характерними особливостями правової норми є: загальний характер правила поведінки; встановлення або санкціонування її компетентними органами держави; гарантованість належної поведінки не тільки засобами переконання і виховання, але й примусовою силою держави³. Характеризуючи правову норму, С. С. Алексєєв особливу увагу звертає на її головну особливість – державно-владний характер. Автор зазначає, що право, яке формується в державі, є одним з найпотужніших засобів і соціального контролю, і соціального розвитку⁴. Воно має вищу легітимність (соціальну цінність) у «здоровій» державі. Конфліктуючі з ним норми права, як правило, втрачають своє правове значення.

¹ Недбайло П. Е. Применение советских правовых норм. – М.: Госюридиздат, 1960. – С. 6, 52.

² Недбайло П. Е. Советские социалистические правовые нормы. – Львов: Изд-во Львов. ун-та, 1959. – С. 28.

³ Шебанов А. Ф. Нормы советского социалистического права. – М.: Изд-во Моск. ун-та, 1956. – С. 10–18; Пиголкин А. С. Нормы советского социалистического права и их структура. Вопросы общей теории советского права. – М.: Госюриздат, 1960. – С. 160.

⁴ Алексєєв С. С. Проблемы теории права: Курс лекций: В 2 т. – Свердловск: Свердл. юрид. ин-т, 1972. – Т. 1. – С. 204.

Слід звернути увагу на найбільш важливі, принципові ознаки фінансово-правової норми. Будь-яка норма містить вказівки на обставини, за яких вона підлягає виконанню, суб'єктів (учасників) даних правовідносин, на виникаючі в них при цьому права й обов'язки і на наслідки невиконання останніх. Необхідно зазначити, що фінансово-правова норма також походить від держави, це правило поведінки, яке виступає як владний припис, повеління. Основою державного інтересу є те, що без реалізації приписів фінансово-правової норми неможливе забезпечення порядку планомірного формування і використання централізованих і децентралізованих фондів держави відповідно до їх завдань, програм соціально-економічного розвитку держави.

Фінансово-правова норма є одним з видів соціальних норм, яка регулює суспільні відносини у сфері саме фінансової діяльності держави шляхом наділення їх учасників формальними правами й обов'язками, здійснення яких забезпечує планомірне формування, розподіл і використання грошових фондів держави. Її зміст виявляється в правилах поведінки, у суспільних відносинах, безпосередньо пов'язаних з фінансовою діяльністю держави. Це одна зі специфічних ознак фінансово-правової норми, яка відрізняє її від інших норм права.

Фінансово-правова норма являє собою загальнообов'язкове правило поведінки, тобто вона має беззаперечно виконуватися тими, кому адресується. Загальний характер будь-якої правової норми складається в можливості її неодноразового виконання. Фінансово-правова норма концентрує загальнообов'язкову спрямованість на реалізації велінь (правил поведінки), які встановлюються державою саме щодо мобілізації і використання її грошових коштів, організації надходжень цих коштів до різних публічних фондів, оскільки саме дані норми сприяють розширенню й укріпленню фінансової основи держави, можливості виконання нею поставлених соціально-економічних та інших життєво необхідних завдань. Зазначені норми є основою діяльності органів державної влади й управління, місцевого самоврядування, фізичних і юридичних осіб у сфері фінансової діяльності. Учасники фінансових правовідносин наділені юридичними правами й обов'язками, які забезпечують планомірне утворення, розподіл і використання державних грошових фондів.

Фінансово-правова норма є формально визначеним правилом поведінки. Внутрішня визначеність даної норми виражається у змісті,

обсязі суб'єктивних прав і юридичних обов'язків учасників фінансових правовідносин, здійснення яких забезпечує формування, розподіл і використання централізованих і децентралізованих грошових фондів держави й органів місцевого самоврядування відповідно до їх функцій і завдань, а також у чітких вказівках на наслідки її порушення. Визначеність фінансово-правової норми полягає також у тому, що вона має зовнішню текстуально-правову форму виразу. Тобто фінансово-правові норми, як і інші правові норми, встановлюються у відповідних формах (у вигляді законів, нормативно-правових актів, указів тощо), що служить формальною підставою їх загальнообов'язковості¹. Таким чином, вказані норми мають таку ознаку, як формальна визначеність, і тим самим закріплюються у відповідній зовнішній об'єктній формі, а саме в джерелах фінансового права. Саме джерело права надає правилу поведінки якість правової норми. П. О. Недбайло справедливо вказує на те, що правові норми встановлюються у відповідних формах, що служить формальною підставою їх загальнообов'язковості, і надають правилам, які містяться в них, офіційного, нормативного значення². Крім того, фінансово-правові норми вводяться в дію офіційно та набувають чинності в точно встановленій законодавством строк.

Фінансово-правова норма закріплює вичерпний перелік учасників фінансових правовідносин, наділяючи їх суб'єктивними юридичними правами і покладаючи на них суб'єктивні юридичні обов'язки. Відомий вчений у галузі права Н. І. Хімічева справедливо вказує на те, що тільки при взаємопов'язаних юридичних правах і обов'язках, реалізація яких гарантується заходами державного примусу, може бути забезпечено отримання державою й органами місцевого самоврядування запланованих доходів, їх розподіл і використання відповідно до визначених планів і програм³. Особливість кола суб'єктів фінансового права полягає в тому, що до нього включаються перш за все такі основні групи: держава, територіальні утворення, державні органи, юридичні та фізичні особи. Таким чином, фінансово-правова норма встановлює обов'язки і права громадян, державних органів, органів місцевого

¹ Поляков А. В. Общая теория права: Проблемы интерпретации в контексте коммуникативного подхода: Курс лекций. – СПб.: Изд. дом С.-Петерб. гос. ун-та, 2004. – С. 709.

² Недбайло П. Е. Советские социалистические правовые нормы. – Львов: Изд-во Львов. ун-та, 1959. – С. 34.

³ Финансовое право: Учебник / Отв. ред. Н. И. Химичева. – М.: Юристъ, 1999. – С. 60.

самоврядування, підприємств, організацій і установ у сфері фінансової діяльності держави.

Фінансово-правовій нормі притаманна якість системності, яка проявляється в її структурній побудові. Необхідно зазначити, що ця система норм містить заборони і повеління, встановлені державою стосовно мобілізації, розподілу і використання централізованих і децентралізованих грошових фондів.

Фінансово-правові норми мають ще низку особливостей. Наприклад, від інших норм права вони різняться предметом фінансово-правового регулювання. Як уже зазначалося, специфікою фінансово-правових норм є те, що вони регулюють суспільні відносини, які складаються у сфері фінансової діяльності держави, пов'язаної з мобілізацією, розподілом і використанням централізованих і децентралізованих фондів грошових коштів. За їх допомогою відбувається забезпечення матеріальної «надійності» держави, оскільки за рахунок дії даних норм здійснюється надходження грошових коштів до відповідних бюджетів. Фінансово-правові норми регулюють конкретну царину суспільних відносин, пов'язаних з утворенням і використанням публічних грошових фондів. Саме фінансові правовідносини виникають з приводу грошових коштів держави і є різновидом майнових відносин, що мають публічний характер¹. Виходячи з цього фінансово-правова норма встановлює обов'язки і права громадян у сфері фінансової діяльності, яка забезпечує планомірне формування, розподіл і використання публічних грошових фондів. Саме тому зазначені норми мають публічний характер.

Метод фінансово-правового регулювання, в якості якого виступають владні приписи, тобто імперативний метод, обумовлює специфіку фінансово-правової норми. Таким чином, правила, які містяться в зазначених нормах, подані в імперативній (категоричній, владній) формі. Усе це стосується і заборонних, і дозвільних приписів. Саме імперативність не допускає можливості зміни встановлених раніше вимог діяти відповідним чином. Іншими словами, фінансово-правові норми фактично сприяють встановленню правового порядку у відносинах між державою, іншими державними (недержавними) структурами і громадянами, які контактують з нею та її органами у сфері фінансової діяльності (стосовно мобілізації, розподілу і використання централізованих і децентралізованих грошових фондів).

¹ Финансовое право: Учебник / Отв. ред. Н. И. Химичева. – М.: Юристъ, 1999. – С. 60.

Держава встановлює чітко обмежені правила поведінки підпорядкованих суб'єктів для дотримання порядку виконання своїх першочергових завдань, а саме формування грошових коштів для здійснення державних функцій. Саме тому основним методом фінансово-правового регулювання є імперативний метод, який передбачає нерівне положення суб'єктів фінансових правовідносин і забезпечує виключну роль держави. Невиконання учасниками вказаних правовідносин своїх обов'язків забезпечуватиметься заходами державного примусу. Так, за недотримання суб'єктами фінансових правовідносин приписів фінансово-правових норм накладаються встановлені законодавством фінансово-правові санкції.

З урахуванням методу фінансово-правового регулювання дані норми встановлюють порядок діяльності органів держави й органів місцевого самоврядування у сфері фінансової діяльності, права й обов'язки суб'єктів щодо отримання, розподілу і використання відповідних грошових ресурсів. Однак необхідно відзначити, що фінансово-правові відносини одержують частково адміністративно-правове регулювання (через методи типу «влада – підпорядкування»). Але метод фінансового права базується на горизонтальній субординації суб'єктів, а владні приписи виходять від фінансових органів, з якими інші суб'єкти не перебувають в адміністративній залежності, тобто їх повного підпорядкування або взаємозалежності не існує. Таким чином, відносини між суб'єктами фінансових правовідносин базуються не на вертикальній підпорядкованості.

Однією з особливостей фінансово-правових норм, а точніше їх виду – бюджетно-правових, є їх періодичний характер. Ці норми спрямовані на регулювання суспільних відносин, пов'язаних з бюджетом і позабюджетними фондами; закріплюють права й обов'язки суб'єктів відповідних бюджетних правовідносин і є критерієм оцінки поведінки як правомірної (належної) або неправомірної. Дані норми мають відповідні тимчасові обмеження, оскільки регулюють певні відносини впродовж бюджетного періоду. Наприклад, бюджетні правовідносини, які виникають на підставі актів про бюджет, діють з 1 січня й припиняють дію 31 грудня поточного року (в такому випадку суб'єкти наділено правами й обов'язками, що мають чітко визначений строк їхньої реалізації).

При цьому слід звернути увагу на одну з головних ознак правової норми, а саме: забезпеченість її виконання державним примусом.

Питання стосовно виділення примусового заходу як специфічної ознаки, атрибуту правової норми є на сьогодні досить актуальним та відкритим. Відомий учений-юрист М. М. Коркунов ще на початку ХХ ст. стверджував, що примус не є основною належністю права. На думку автора, якщо право може виконуватися лише за умови його неухильного дотримання всіма без винятку, то воно ніколи не може виконуватися. І там, де існує право має за собою примусову санкцію, воно може бути порушено. Немає влади у світі, яка була б у змозі силою примусити усіх і кожного до покори усім її вимогам. Таким чином, М. М. Коркунов звертає увагу на те, що право може обійтися і без примусу, і не всяке право може здійснюватися через примус¹. Видатний вчений І. В. Михайловський вважає, що юридичні норми не тільки не гарантовані, але і не можуть бути гарантовані зовнішніми примусовими засобами. Автор, аналізуючи зовнішню сторону юридичних норм, уточнює, що норми права складають частину того порядку, де царює не сила, а розум. Примусові гарантії є тільки зовнішньою ознакою права, хоча й ознакою вагомою саме для тієї форми, в яку обліковується зміст юридичної норми². Полемізуючи з прихильниками даної точки зору, С. С. Алексєєв звертає увагу на те, що право як специфічний соціальний феномен має потребу в державному примусі, який збагачений правом, тобто правовому примусі. Автор звертає увагу, зокрема, на те, що рівень правового змісту державного примусу обумовлений частково тим, якою мірою воно: а) підпорядковано загальним принципам даної правової системи; б) є за своїми підставами єдиним, загальним на території всієї країни; в) нормативно регламентовано за змістом, умовами застосування; г) діє через механізм прав та обов'язків; д) оснащено розвиненими процесуальними формами³. В. Д. Філімонов, характеризуючи подібну ситуацію, підкреслює, що державний примус щодо дотримання норм права потрібен по відношенню до порівняно невеликої частини населення, яка не вважає для себе обов'язковим виконувати правові приписи. Саме тому автор вважає неправильним розглядати державний примус як необхідну складову процесу правового регулювання. Він, на думку вченого, є необхідним найчастіше тоді, коли

¹ Коркунов Н. М. Лекции по общей теории права. – 8-е изд. – СПб.: Изд. юрид. кн. магазина Н. К. Мартынова, 1909. – С. 95, 102.

² Михайловский И. В. Очерки философии права. – Томск: Изд-во кн. магазина В. М. Толокина, 1914. – Т. 1. – С. 66, 67.

³ Алексеев С. С. Общая теория права: Учебник. – М.: Проспект, 2009. – С. 192.

має місце відмова від дотримання вимог норм права¹. Виходячи зі складності даного питання важливо мати на увазі, що вирішення цього дискусійного положення не може бути однозначним у силу природи і характеру правових норм тих чи інших галузей права.

Виходячи з вищевикладеного важливо мати на увазі, що фінансове право належить до публічних галузей права. Саме тому однією з особливостей фінансово-правової норми є те, що вона є засобом реалізації суспільних, тобто публічних, а не приватних інтересів. Головною відзнакою зазначених норм є те, що вони мають державно-владний, імперативний характер. Вимоги до учасників фінансових правовідносин виражаються саме в категоричній формі, і вони не в змозі змінити приписи норми й умови її застосування. Необхідно відзначити, що точне дотримання й виконання фінансово-правових норм забезпечується з боку держави як методами переконання, так і методами примусу. Як відомо, метод переконання є досить ефективним, він забезпечує добровільне, своєчасне і повне виконання більшістю учасників фінансових правовідносин їх фінансових зобов'язань перед державою. В. С. Основін справедливо зауважував, що норма права відрізняється від норм моралі тим, що вона встановлена державою і виконання її забезпечується різними методами переконання, а у випадку необхідності і заходами примусу, які застосовуються державними і суспільними органами². У випадку невиконання або порушення тих чи інших фінансово-правових норм окремими суб'єктами фінансової діяльності, яке завдає матеріальний збиток безпосередньо державі, припустиме застосування державного примусу в адміністративному або судовому порядку. Виходячи з правової природи зазначених норм, їх специфіки одним з обов'язкових її ознак буде забезпеченість виконання саме державним примусом.

Іншими словами, виконання фінансово-правових норм завжди забезпечується примусовою силою держави. Як зазначав П. О. Недбайло, державний примус є важливішою ознакою права³. Порушення або невиконання відповідних фінансово-правових норм окремими суб'єктами фінансового права може завдати матеріальний збиток безпосередньо

¹ Филимонов В. Д. Норма права и ее функции // Государство и право. – 2007. – № 9. – С. 5–7.

² Основин В. С. Нормы советского государственного права. – М.: Госюридлитиздат, 1963. – С. 44.

³ Недбайло П. Е. Советские социалистические нормы. – Львов: Изд-во Львов. ун-та, 1959. – С. 27.

державі, порушити порядок дотримання фінансової дисципліни в процесі мобілізації, розподілу і використання державних грошових коштів.

Як уже зазначалося, фінансово-правові норми встановлюються державою в строго визначеному порядку, спрямовані на утворення, розподіл і використання державних грошових коштів, необхідних для забезпечення виконання функцій держави, задоволення суспільно значущих потреб. Крім того, їх імперативний характер спрямований насамперед на дотримання фінансової дисципліни стосовно мобілізації, розподілу й використання централізованих і децентралізованих фондів держави. Саме тому ці норми пропонують чітко визначені правила поведінки суб'єктів у процесі виникнення, зміни і припинення фінансових правовідносин. Ці ж норми містять санкції, спрямовані проти порушень фінансової дисципліни. Ю. А. Ровинський справедливо вказував на те, що фінансово-правове регулювання є засобом впливу на певну групу суспільних відносин. Той факт, що ці відносини пов'язані з фінансовою діяльністю держави, надає фінансово-правовій нормі імперативний характер, який виражається в категоричній формі та не допускає зміни умов і приписів, що містяться в нормі, самими учасниками фінансових правовідносин¹.

Виходячи з викладеного можна зробити висновок, що фінансово-правова норма являє собою формально визначене, загальнообов'язкове правило поведінки, яке походить від держави та забезпечується її примусовою силою, надає учасникам фінансових відносин суб'єктивні права та покладає на них юридичні обов'язки, пов'язані з фінансовою діяльністю держави. Таким чином, фінансово-правові норми упорядковують (регулюють) фінансові відносини, пов'язані саме з фінансовою діяльністю держави, а саме: закріплюють форми і принципи фінансової діяльності держави, методи акумуляції коштів до публічних грошових фондів, порядок отримання і використання цих коштів, джерела утворення фінансових ресурсів держави.

Важливе місце в юридичній теорії і практиці посідає класифікація норм права. Питання щодо диференціації правових норм у юридичній науці по-різному вирішується багатьма вченими. Основною причиною цих відмінностей у поглядах є відсутність єдності у думках щодо підстав такої класифікації. У науковій літературі склалася практика диференціації норм права залежно від певних критеріїв, а саме: характеру

¹ Ровинский Е. А. Основные вопросы теории советского финансового права. – М.: Госюридлитиздат, 1960. – С. 112.

і змісту норм права, предмета їх регулювання, особливостей їх структури в цілому і складових частин (гіпотези, диспозиції, санкції), належності норм до тих чи інших інститутів і галузей права, порядку реалізації прав і обов'язків учасників правовідносин, дії норм у часі, просторі і за колом осіб, юридичної сили.

Одним із поширених критеріїв є класифікація залежно від характеру, ступеня впливу на учасників суспільних відносин. Фінансово-правова норма, пропонуючи певну поведінку учасникам фінансових правовідносин, зобов'язує, уповноважує або забороняє здійснювати або не здійснювати ті чи інші вчинки. Ще М. М. Коркунов звертав увагу на те, що якщо одна заборона не створює права, то також не створює його й прямий дозвіл. Дозволити одному не означає зобов'язати іншого. Дозволена дія може стати правом тільки тоді, коли буде заборонене здійснення всього, що перешкоджає дозволеній дії. Саме тільки за цієї умови буде встановлений відповідний обов'язок. Таким чином, право може бути встановлено тільки заборону, а не дозволом¹. Класифікація фінансово-правових норм за вказаним принципом, який виражає характер впливу на поведінку осіб, що беруть участь у фінансових правовідносинах, припускає всебічне охоплення правових зв'язків між суб'єктами у сфері фінансової діяльності.

Зазначені норми, як правило, відносять до регулятивних норм (правовстановлюючих)². Багато науковців вважають, що не існує правових норм, які були б або тільки зобов'язуючі (заборонні), або уповноважуючі. Більшість авторів вважають, що цей поділ є суто формальним, який стосується форми викладення норм, а не їх змісту. На думку окремих вчених, будь-яка правова норма має одночасно і зобов'язуючий, і заборонний характер: зобов'язуючи до здійснення якої-небудь дії, норма забороняє утримання від її здійснення, і навпаки: норма, що зобов'язує до здійснення тієї чи іншої дії, забороняє її нездійснення, як і навпаки³. На думку С. С. Алексєєва, розмежовуючи види регулятивних норм, необхідно насамперед звертати увагу на зміст суб'єктивних юридичних прав і обов'язків. Зобов'язуючі норми – це норми, що покладають на особу не просто юридичний обов'язок, а обов'язок позитивного змісту. Заборонні норми встанов-

¹ Коркунов Н. М. Лекции по общей теории права. – 8-е изд. – СПб.: Изд. юрид. кн. магазина Н. К. Мартынова, 1909. – С. 160.

² Алексєєв С. С. Проблемы теории права: Курс лекций: В 2 т. – Свердловск: Свердл. юрид. ин-т, 1972. – Т. 1. – С. 234.

³ Иоффе О. С., Шаргородский М. Д. Вопросы теории права. – М.: Госюридлитиздат, 1966. – С. 176.

люють обов'язок утримуватися від дій відомого роду. А уповноважуючі норми надають особі не лише суб'єктивне право, а суб'єктивне право на позитивні дії самого уповноваженого¹. Виходячи із зазначеного критерію фінансово-правові норми теж можна класифікувати на зобов'язуючі, уповноважуючі та заборонні.

Зобов'язуючі фінансово-правові норми вимагають від учасників фінансових відносин здійснювати ті чи інші позитивні дії у сфері фінансової діяльності держави. Позитивними правовими зобов'язаннями суб'єктам правовідносин пропонується строго визначена поведінка. П. О. Недбайло справедливо уточнював, що, зобов'язуючи робити певні дії, норма права тим самим забороняє діяти інакше порівняно з тим, що нею обумовлено. Але сутність тут у позитивній дії, яка запропонована нормою². Саме метод фінансово-правового регулювання, у якості якого виступають владні приписи, тобто імперативний метод, обумовлює специфіку фінансово-правових норм. Правила, які містяться в останніх, представлені в імперативній (категоричній, владній) формі. Все це стосується і заборонних, і дозвільних положень.

У даній нормі учасникам пропонується здійснити відповідні дії, які пов'язані з мобілізацією або використанням державних коштів. Саме в зобов'язуючій нормі державна воля виражена категорично, а для учасників правовідносин вичерпно визначено певні умови, з якими пов'язане виникнення відповідних правовідносин³. Наприклад, Бюджетним кодексом України передбачене використання коштів бюджету розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів відповідно з чітко визначеною метою, на яку направляються бюджетні видатки. Ця вимога виражена в категоричній формі. Це означає, що в разі нецільового використання бюджетних коштів, отриманих у вигляді субвенції, зазначені кошти підлягають обов'язковому поверненню до відповідного бюджету в порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України, а відповідні посадові особи притягаються до відповідальності згідно із законом (навіть кримінальної)⁴.

Уповноважуючі фінансово-правові норми являють собою норми, які забезпечують регламентацію активної поведінки суб'єктів фінансових відносин та визначають право учасників діяти тим чи іншим

¹ Алексеев С. С. Проблемы теории права: Курс лекций: В 2 т. – Свердловск: Свердл. юрид. ин-т, 1972. – Т. 1. – С. 240.

² Недбайло П. Е. Применение советских правовых норм. – М.: Госюридлитиздат, 1960. – С. 75.

³ Там само. – С. 113.

⁴ Відом. Верхов. Ради України. – 2001. – № 37–38. – Ст. 119.

способом. Саме уповноважуюча норма надає право відповідним органам або посадовим особам конкретизувати в зазначених напрямках ті чи інші вимоги держави. У цих випадках імперативний характер фінансово-правової норми поєднується з певними повноваженнями, установленними в суворих межах. На відміну від зобов'язуючої, уповноважуюча фінансово-правова норма виражена в диспозитивній формі, однак диспозитивність у цьому випадку строго обмежена певними рамками. Наприклад, чинне бюджетне законодавство закріплює норму про те, що у разі, якщо за результатами місячного звіту про виконання загального фонду Державного бюджету України виявиться, що отриманих надходжень недостатньо для здійснення бюджетних асигнувань відповідно до бюджетних призначень з урахуванням граничного рівня дефіциту (профіциту), затвердженого законом про Державний бюджет України, Міністерство фінансів України встановлює тимчасове обмеження асигнувань загального фонду Державного бюджету України¹. Даний порядок має назву «секвестрація», що означає щомісячне пропорційне скорочення видаткової частини у випадку утворення дефіциту бюджету. Цей механізм є одним із можливих шляхів подолання дефіциту бюджету. Однак існують захищені статті бюджетів, тобто статті видатків Державного бюджету, обсяг яких не може змінюватися при скороченні затверджених бюджетних призначень. Як правило, вони пов'язані з оплатою праці працівників бюджетних установ, нарахувань на заробітну плату, виплатою відсотків по державному боргу тощо. Таким чином, уповноважуюча норма має строго обмежувальний характер застосування.

Заборонні фінансово-правові норми являють собою правові норми, які закріплюють обов'язки суб'єктів утримуватися від тих чи інших дій у сфері мобілізації, розподілу і використання централізованих і децентралізованих грошових фондів. Дані норми містять пряму заборону будь-якої дії (або бездіяльності), вказують їх ознаки, міри адміністративного або карного впливу або інші юридичні наслідки здійснення заборонених діянь². Заборони у фінансовому праві виступають у формі відповідних вимог щодо поведінки зобов'язаних суб'єктів, до яких вони адресовані і які повинні їх дотримуватися. Загальнообов'язковість заборони у фінансовому праві доповнюється його детальною формальністю. При цьому заборона одержує фор-

¹ Відом. Верхов. Ради України. – 2001. – № 37–38. – Ст. 54.

² Пискотин М. И. Советское бюджетное право (Основные проблемы). – М.: Юрид. лит., 1971. – С. 351.

мальну визначеність у фінансово-правових нормах, забезпечується чіткими межами впливу на поведінку осіб. Заборонні фінансово-правові норми є не тільки передумовами відповідальності, але й зовнішнім вираженням, оформленням об'єктивних обмежень у сфері фінансової діяльності держави. Наприклад, чинне податкове законодавство України містить заборону на надання індивідуальних податкових пільг. Пільги, будучи повним або частковим звільненням від сплати податку, надаються фізичним, юридичним особам, а також окремим територіям (вільні економічні зони, офшорні зони). Тому кожний нормативно-правовий акт, який встановлює механізм справляння того чи іншого податку, збору (обов'язкового платежу), містить перелік пільг щодо останніх.

Серед фінансово-правових норм також можна виділити спеціалізовані норми, які не будуть виступати як самостійна нормативна основа для виникнення правовідносин¹. Дані норми приєднуються до регулятивних норм, виступаючи їх своєрідним доповненням. Можна виділити такі види спеціалізованих норм:

– закріпні фінансово-правові норми. Вони являють собою правові норми, спрямовані на закріплення в узагальненому вигляді певних елементів фінансових правовідносин. До них, наприклад, можна віднести норми загальної частини податкового права, які розкривають основні і додаткові елементи правового механізму податку; регламентують умови податкової правоздатності і дієздатності тощо;

– дефінітивні фінансово-правові норми. Вони являють собою норми права, спрямовані на закріплення в узагальненому вигляді ознак даної правової категорії, певних положень (наприклад, поняття платників податків, ставки податку, пільг, предмета й одиниці оподаткування тощо);

– декларативні фінансово-правові норми. Ці норми приєднуються до зазначеної сукупності норм і сприяють їх правильному застосуванню (наприклад, ст. 7 Бюджетного кодексу України закріплює принципи бюджетної системи держави)²;

– оперативні фінансово-правові норми. Вони забезпечують регламентацію фінансових відносин шляхом зміни сфери і термінів дії вже існуючих юридичних норм (їх припинення). Наприклад, ст. 22 Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб» містить положення про

¹ Алексеев С. С. Проблемы теории права: Курс лекций: В 2 т. – Свердловск: Свердлов. юрид. ин-т, 1972. – Т. 1. – С. 241.

² Відом. Верхов. Ради України. – 2001. – № 37–38. – Ст. 189.

те, що з 1 січня 2004 р. зазначений Закон набуває чинності, у зв'язку із чим визнається таким, що втратив чинність, Декрет Кабінету Міністрів України від 26 грудня 1992 р. «Про прибутковий податок із громадян»¹. При цьому для визначення строків календарної дії фінансово-правової норми варто враховувати: дату набрання нормою (актом) чинності, скасування і припинення, зміну дії даної норми, початок і припинення дії норми про призупинення дії норми;

– колізійні фінансово-правові норми. Вони регулюють вибір між нормами, покликані вирішувати колізії, пов'язані з особливостями в чинному фінансовому (податковому) законодавстві.

Виходячи із призначення в механізмі правового регулювання, специфіки об'єкта регулювання прийнято розрізняти матеріальні та процесуальні норми.

Матеріальними фінансово-правовими нормами є норми, які визначають зміст дій щодо правового регулювання фінансових відносин, сутність прав, обов'язків, заборон, спрямованих на їх упорядкування; виражають зміст діяльності як уповноважених, так і зобов'язаних осіб. Дані норми визначають склад доходів і напрямки витраток бюджетів, їх розмежування між різними ланками бюджетної системи, бюджетний устрій держави тощо².

Процесуальними фінансово-правовими нормами вважаються норми, які визначають форму реалізації матеріальних норм, встановлюють порядок, засоби і методи діяльності у сфері фінансової діяльності держави шляхом закріплення конкретних організаційно-правових форм реалізації матеріальних фінансово-правових норм. Дані норми регулюють порядок складання, розгляду, затвердження, виконання бюджетів, а також звітів про їх виконання, бюджетні повноваження України й органів місцевого самоврядування. Переважна більшість даних норм регулює відносини, які складаються у сфері бюджетного процесу. Дані норми мають процедурний характер. Процесуальні норми бюджетного права природно, мимовільно розподіляються, насамперед, по стадіях бюджетного процесу. М. І. Пискотін слушно підкреслював, що на відміну від норм матеріального права, які самі по собі мають на меті впливати на поведінку громадян, посадових осіб, державних органів, регулювати відносини між ними в різних сферах громадського життя, процесуальні норми не мають такої самостійної «зовнішньої» мети. На думку автора, зазначені норми визначають склад учасників тієї чи

¹ Відом. Верхов. Ради України. – 2003. – № 37. – Ст. 308.

² Там само. – 2001. – № 37–38. – Ст. 189.

іншої діяльності, порядок прийняття рішень; указують на види необхідних дій і їх обов'язкову послідовність; передбачають організаційну форму кожної дії¹.

Надання учасникам суспільних відносин суб'єктивних прав, покладення на них юридичних обов'язків пов'язано з дією правових норм. Загальновідомо, що право може діяти і реалізовуватися в різних формах з урахуванням інформаційно-психологічних та інструментальних аспектів. На сучасному етапі стадію реалізації норм фінансового (податкового) права можна визнати достатньо слабкою у всьому правовому ланцюжку, оскільки існуючі стереотипи дії акта в силу самого факту його прийняття або правової неслухняності громадян, як і раніше деформують їх правову свідомість і поведінку. Досить стабільними залишаються і прояви правового нігілізму. До того ж мало розроблені і неналежно реалізуються механізми здійснення фінансового права, застосування різних фінансово-правових актів.

Необхідно зазначити, що проблема реалізації права має два аспекти: філософський і спеціально-юридичний. У філософському сенсі реалізація права виводиться за рамки традиційних уявлень і не зводиться до заключного етапу дії права. Реалізація права в цьому аспекті являє всі можливі форми виразу права. Ґрунтуючись на розмежуванні закону і права, визнанні первинності останнього по відношенню до держави (його правотворчої діяльності), розумінні права як міри свободи рівних суб'єктів, філософський підхід вказує на такі форми його реалізації:

1) втілення права в законі (законодавстві, тобто в нормах позитивного права). Суб'єктом, який реалізує право в цій формі, виступає законодавець. Він відображає його в правових законах, що приймаються ним;

2) втілення права в правозастосовній діяльності органів (посадових осіб) держави, особливо в судовій практиці. Ця форма виражена (реалізована) правозастосуванням у формі індивідуально-правових актів;

3) втілення права в діяльності, яка пов'язана з тлумаченням правових норм. Реалізація права тут виражена у формі інтерпретаційних актів, особливо в актах судового тлумачення;

4) втілення права в фактичній правомірній діяльності різних суб'єктів права. Право в даній формі представлено різними правовими діями.

¹ Пискотин М. И. Советское бюджетное право (Основные проблемы). – М.: Юрид. лит, 1971. – С. 311.

Кожна з цих форм відображає певний етап (стадію) руху (реалізації) права, починаючи від його втілення в законі і закінчуючи правомірною діяльністю громадян, їх організацій, у якій реалізуються законодавчі приписи, досягаються цілі правового регулювання і на цій основі складається правовий порядок, який об'єктивно відповідає природі права. Реалізація права в зазначеному сенсі охоплює всі види правової діяльності – правотворчу, правозастосовну, яка пов'язана із здійсненням правових приписів.

У спеціально-юридичному сенсі реалізація права являє собою втілення приписів права в правомірній діяльності учасників регульованих ним відносин. Реалізацією права охоплюються не всі форми його виразу (як це передбачає філософський підхід), а лише одна з них, а саме процес переведення вимог закону в правомірну поведінку.

З точки зору спеціально-юридичного підходу реалізація права починається там, де вже є правова установа – норма права. При цьому вона може бути виражена як у законодавчому акті, так і міститися в іншому джерелі права – нормативному договорі, звичаєвому праві або представлена принципом права. Здійснення цих вимог і можливостей, які складають зміст даної норми, і є реалізацією права в його спеціально-юридичному розумінні. Правозастосування — це особлива форма, засіб здійснення права, який принципово відрізняється від реалізації права юридичною природою, призначенням, суб'єктивним складом, місцем і роллю в механізмі дії права.

Окреслені положення мають теоретичне і практичне значення. Ґрунтуючись на загальнотеоретичних підходах теорії права, проаналізуємо правовий механізм, стадії, особливості, застосування, форми реалізації фінансово-правових норм, їх правову природу, правове регулювання відносин, що складаються у зв'язку з дотриманням, виконанням, виконанням і застосуванням цих норм. У фінансово-правовій науці загальнотеоретичним питанням застосування правових норм як однієї з форм їх реалізації приділяється небагато уваги. На формування позиції щодо цього питання важливий вплив справили праці таких учених: С. С. Алексєєва, В. М. Горшенєва, С. Ф. Кечек'ян, О. О. Кутафіна, М. П. Кучерявенка, М. І. Матузова, П. О. Недбайла, Г. І. Петрова, А. С. Піголкіна, О. Ф. Черданцева, Л. С. Явич та ін.

Правові норми існують для цілеспрямованої дії на свідомість, волю громадян, підштовхуючи діяти їх у такий спосіб, як передбачає законодавство, що регулює суспільні відносини. Об'єктом правового

регламенту виступає вольова поведінка людей, тобто правові норми й практичні суспільні результати, на які вони розраховані, пов'язані з усвідомленою діяльністю індивідів щодо реалізації цих норм, втілення їх у життя. Реалізація правових норм передбачає таку поведінку суб'єктів права, в якій виражаються приписи цих норм, практична діяльність людей зі здійснення прав і виконання юридичних обов'язків.

У науковій юридичній літературі за характером правореалізуючих дій традиційно вирізняють такі форми реалізації норм права: а) дотримання заборон (передбачає пасивну поведінку суб'єктів, утримання від заборонених дій); б) виконання обов'язків (активна поведінка суб'єктів по виконанню юридичних обов'язків позитивного змісту); в) використання суб'єктивного права¹. Іноді деякі правники виділяють четверту стадію, застосування права як активно-владну діяльність компетентних органів (іноді фізичних осіб) по вирішенню в рамках правових норм конкретних справ, видання спеціальних правових актів.

П. О. Недбайло справедливо вказував на необхідність виокремлення двох засобів реалізації правових норм залежно від їх характеру: а) юридичні дії щодо їх застосування, які в той же час є діями щодо їх виконання й дотримання, і б) суто виконавча діяльність щодо реалізації правових норм. На його думку, відмінність застосування правових норм від їх виконання й дотримання треба вбачати в характері дій державних установ, посадових осіб, громадських організацій і громадян при виконанні ними правових норм, а не суб'єктів, з яких одні (державні органи) застосовують право, а інші (громадяни) тільки дотримуються його².

Відзначимо, що однією з найважливіших форм реалізації норм права взагалі є їх застосування. Термін «застосування» означає «дати вживання чому-небудь, здійснити на практиці якимось чином»³. Людство завжди цікавило не просто оперування правом, а й справедливість його застосування. Уже в античному світі з'являються ідеї природного права, яке має втілювати в собі найвищу справедливість, а тому позитивне право не повинно йому суперечити. Основні права

¹ Теория государства и права: Учеб. для вузов / Под ред. В. М. Корельского и В. Д. Первалова. – 2-е изд. – М.: НОРМА-ИНФРА, 2000. – С. 395.

² Недбайло П. Е. Применение советских правовых норм. – М.: Госюрлитиздат, 1960. – С. 138.

³ Ушаков Д. Н. Большой толковый словарь современного русского языка. – Можайск: Буколика, 2008. – С. 793.

та свободи людини є невідчужуваними й належать кожному від народження. Інакше кажучи, ці права їй ніхто не дарує, тому відібрати їх можна тільки за положенням закону. Згідно зі ст. 21 Конституції України всі люди є вільні й рівні у своїй гідності та правах. Права і свободи людини є невідчужуваними й непорушними¹.

Правознавці по-різному характеризують, визначають правове поняття «застосування права». Наприклад, А. Б. Венгеров тлумачить його як владно-правову діяльність органів держави (інших уповноважених нею органів), а також їх посадових осіб, які наділені спеціальними повноваженнями щодо організації й забезпечення соціальної впорядкованості, стабільності життя суспільства, припинення порушень у цій сфері². На думку П. О. Недбайла, застосування правових норм – це процес, що охоплює стадії як видання актів, які викликають виникаючі правовідносини, так і фактичних, фізичних і матеріально-технічних дій суб'єктів останніх, у результаті чого створюється становище, відповідаючи приписам цих норм. Іншими словами, застосування правових норм передбачає діяльність державних органів, їх посадовців і громадян³. О. О. Кутафін підкреслює, що застосування правових норм становить собою діяльність органів держави або їх посадовців, які, використовуючи свої повноваження, видають акти індивідуального значення на підставі норм права, вирішуючи в такий спосіб конкретні питання життя суспільства. На відміну від інших форм реалізації правових норм, у яких беруть участь різні суб'єкти права (фізичні та юридичні особи), правозастосовна діяльність, переконує вчений, може здійснюватися тільки уповноваженими на те державними органами та їх посадовими особами⁴. В. С. Основін, навпаки, вважає, що застосування правових норм включає в себе їх дотримання й виконання, а застосовувати їх можуть і суспільні організації, й окремі громадяни⁵.

З нашого погляду, під застосуванням норм фінансового права слід розуміти вирішення на їх підставі індивідуально-конкретних справ уповноваженими на те державними органами, їх посадовцями

¹ Відом. Верхов. Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 141.

² Венгеров А. Б. Теория государства и права: Учебник. – М.: Нов. юрист, 1998. – С. 450.

³ Недбайло П. Е. Применение советских правовых норм. – М.: Госюридлитиздат, 1960. – С. 164–165.

⁴ Кутафін О. Е. Предмет конституционного права. – М.: Юристъ, 2001. – С. 119.

⁵ Основин В. С. Нормы советского государственного права. – М.: Госюридлитиздат, 1963. – С. 101, 102.

й суспільними організаціями. Відзначимо, що оперування нормами фінансового права – це обов'язок і право лише спеціально на те уповноважених органів та їх посадових осіб, до яких належать органи загальної та спеціальної компетенції (Державного казначейства, контрольно-ревізійні, Державної податкової служби, митні та ін.), різні представницькі й виконавчі органи, фінансові органи та їх посадові особи. Органи державної влади та їх посадовці відповідно до своєї компетенції мають обов'язки і права щодо застосування не тільки норм фінансового права, а й норм інших галузей права – адміністративного, конституційного.

Принцип законності є основним у реалізації норм фінансового права. Останні застосовуються також з урахуванням принципу демократизму, на якому ґрунтується вся діяльність державних і громадських організацій в Україні. При цьому головним є принцип законності, який потребує неухильного й чіткого дотримання норм фінансового права всіма, на кого вони звернені. Поглиблення процесу демократизації політичної системи суспільства, здійснення правової реформи, подолання наслідків світової фінансової кризи, створення вимог для стабільного фінансово-економічного існування держави зумовлюють необхідність підвищення ролі й авторитету фінансових (податкових) законів, їх суворого дотримання й виконання всіма суб'єктами відносин у сфері оподаткування. Усі ці обставини зумовлюють зростання ролі законності у фінансово-податковій царині, підвищення вимог до фінансової (податкової) дисципліни, чіткої реалізації норм права у фінансовому й податковому праві.

П. О. Недбайло слушно зауважував, що принцип законності у взаємовідносинах державних органів з населенням поєднується з належною компетенцією органів держави та їх посадових осіб, а також із зрозумілістю й визначеністю прав та обов'язків громадян. В умовах режиму законності права та свободи громадянина є непорушними й недоторканими¹. Варто назвати ще принцип справедливості, який має бути задіяний в актах застосування права. Він може позначати те, що прийняте рішення має відповідати потребам та інтересам підприємств, установ, а також моральним настановам суспільства в цілому й окремого громадянина зокрема. З огляду на перелічені принципи розглянемо нижченаведені положення.

¹ Недбайло П. Е. Применение советских правовых норм. – М.: Госюрлитиздат, 1960. – С. 510.

По-перше, нормою фінансового права має оперувати той орган чи посадова особа, на які державою покладено обов'язок її застосування і в яких є для цього необхідні повноваження. Наприклад, у Бюджетному кодексі України містяться норми, які встановлюють компетенцію державних органів та органів місцевого самоврядування в царині регулювання бюджетних правовідносин¹. По-друге, використання норми фінансового права в кожному окремому випадку має суворо відповідати справжньому її змісту, тим цілям, для досягнення яких вона існує. Ці норми є засобом реалізації інтересів усього суспільства, всіх соціальних груп, держави. Інакше кажучи, заінтересованість до фінансового забезпечення держави, отримання від останньої фінансової допомоги збігаються з інтересами самої держави до підтримання свого власного існування. По-третє, розглядувана норма має застосовуватися в установленому державою порядку з дотриманням усіх процесуальних вимог, що забезпечують правильність оперування нею. Деякі бюджетно-правові норми спрямовані на забезпечення ефективності функціонування бюджетної системи країни. Для цього в них фіксуються міри не тільки захисту бюджетних інтересів держави, що є підґрунтям правопорядку у сфері бюджетних правовідносин, а й юридичної відповідальності за порушення бюджетного законодавства.

Оскільки норма завжди виражена в якомусь правовому нормативному акті (законі, указі, постанові), прийнятому компетентними державними органами або органами місцевого самоврядування, акт застосування норми фінансового права має бути оформлений належним чином і підписаний відповідними посадовими особами. З таким актом в установлені строки мають бути ознайомлені заінтересовані особи й органи, що становить одну з обов'язкових умов його фактичної реалізації. Наприклад, згідно зі ст. 28 Бюджетного кодексу інформація про бюджет має бути оприлюднена. Міністерство фінансів України забезпечує доступність для публікації: а) проекту закону про Держбюджет; б) закону про Держбюджет України на відповідний період з додатками, які є його невід'ємною частиною; в) інформації про виконання Держбюджету за підсумками кварталу й року; г) інформації про показники виконання зведеного бюджету України; д) іншої інформації про виконання Держбюджету. До того ж проект закону про Держбюджет підлягає обов'язковій публікації в газеті «Урядовий кур'єр» не пізніше ніж через 7 днів після його подання Верховній Раді України. Верховна Рада Автономної Республіки Крим та Рада міністрів Автономної

¹ Відом. Верхов. Ради України. – 2001. – № 37–38. – Ст. 109–116.

Республіки Крим, місцеві державні адміністрації й органи місцевого самоврядування забезпечують оприлюднення інформації про місцеві бюджети, в тому числі рішення про них і періодичні звіти про їх виконання. Рішення про місцевий бюджет належить публікувати не пізніше 10-ти днів з дня його прийняття¹.

Органи, які оперують нормами фінансового права, зобов'язані самі або через відповідні органи забезпечити фактичне втілення в життя акта правозастосування шляхом організації перевірки і його виконання. Застосування норм фінансового права не завершується прийняттям такого акта, а включає також усі дії, необхідні для фактичної реалізації цього правозастосовного акта. Реалізація норм фінансового права забезпечується організаційними і стимулюючими засобами й підкріплюється можливістю застосування примусової сили держави до тих учасників фінансових правовідносин, які не дотрималися рамок правомірної поведінки.

Більшість науковців переконані, що оперування нормами права – це складний процес, який охоплює декілька стадій: а) установлення фактичних обставин юридичної справи; б) вибір та аналіз застосовуваної правової норми; в) прийняття рішення по юридичній справі та її документальне оформлення².

Правильному використанню норм фінансового права сприяє належна організація цього процесу, що складається з трьох послідовних, взаємозумовлюючих стадій.

Перша – це дії, що передують прийняттю акта застосування цих норм: а) установлення правомочності органу або посадової особи; б) всебічне вивчення й аналіз даного конкретного питання, що породило його причини й умови, зміст і суспільне значення; в) юридична оцінка цього питання; г) визначення норми фінансового права, яку треба застосовувати в даному випадку; д) перевірка її юридичної сили, дійсності тексту; е) з'ясування дії норми в часі, просторі й за колом осіб.

Питання щодо дії правової норми в часі має велике теоретичне й практичне значення. Будь-яка норма, яка визначає поведінку учасників суспільних відносин, завжди має початковий і остаточний моменти своєї дії. Від того, коли вступає в дію нормативний акт, на яку територію він поширюється, певною мірою залежить ефективність юридич-

¹ Відом. Верхов. Ради України. – 2001. – № 37–38. – Ст. 189.

² Теория государства и права: Учеб. для вузов / Под ред. В. М. Корельского и В. Д. Первалова. – 2-е изд. – М.: НОРМА-ИНФРА, 2000. – С. 399–402.

них норм, досягнення цілей правового регулювання¹. На даному етапі розвитку нашої держави існує певна мобільність внесення змін у чинне законодавство, що відображає його нестабільність і хиткість. Саме тому дані питання особливо актуальні.

Одночасно із прийняттям будь-якого фінансово-правового закону відповідним компетентним органом (Верховною Радою України) вирішується питання щодо умов його введення в дію. Надання закону чинності визначається в перехідних (заклучних) положеннях або окремими законами. При використанні дії фінансово-правової норми в часі важливо розмежовувати такі обставини:

- час, упродовж якого фінансово-правова норма перебуває в чинності (строки її формальної, календарної дії);
- межі її фактичної дії в часі, тобто на які події й факти, відносини вказана норма поширюється.

Як правило, у правотворчості використовуються два різновиди так званих темпоральних норм, які регулюють дію в часі інших норм². Виходячи з цього можна виділити:

1. Різновид фінансово-правових норм, які визначають дату вступу їх у силу, а отже, і дату скасування старих норм. Дані норми містяться в законах та інших актах про порядок опублікування й набрання чинності законів, постанов, інструкцій, наказів та інших актів. Наприклад, ст. 22 Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб» містить положення про те, що з 1 січня 2004 р. зазначений Закон набуває чинності, у зв'язку із чим визнає таким, що втратив чинність, Декрет Кабінету Міністрів України від 26 грудня 1992 р. «Про прибутковий податок із громадян»³. При цьому для визначення строків календарної дії фінансово-правової норми варто враховувати:

- дату вступу норми (акта) в силу (наприклад, ставка податку з доходів фізичних осіб встановлена на рівні 15 % від об'єкта оподаткування з 1 січня 2007 р. (тимчасова ставка становила 13 %) ⁴;
- дату скасування, припинення, зміни дії даної норми (наприклад, норми Закону України «Про Державний бюджет України на поточний рік» мають періодичний характер, тому що діють з 1 січня по 31 грудня відповідного року);

¹ Алексеев С. С. Общая теория права: В 2 т. – М.: Юрид. лит., 1982. – Т. 2. – С. 237.

² Бахрах Д. Н. Действие норм права во времени: Теория, законодательство, судебная практика. – М.: НОРМА, 2004. – С. 14–19.

³ Відом. Верхов. Ради України. – 2003. – № 37. – Ст. 308.

⁴ Там само.

– дату початку і припинення дії норми про призупинення дії норми (наприклад, дію ст. 11 Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб» у частині оподаткування операцій купівлі-продажу нерухомості було призупинено з 1 квітня по 31 грудня 2005 р.)¹. Пізніше дія цієї норми була ще призупинена до 1 січня 2007 р. відповідно до Закону України «Про Державний бюджет України на 2006 р.»²;

– дату, з якої і до якої відповідно дію вказаної норми продовжено. Так, з 1998 р. справляння фіксованого сільськогосподарського податку в Україні здійснювалося лише в порядку експерименту в декількох районах країни. З 1 січня 1999 р. на підставі Указу Президента «Про фіксований сільськогосподарський податок» від 18 червня 1998 р. і Закону України «Про фіксований сільськогосподарський податок» від 17 грудня 1998 р. справляння даного податку здійснюється на всій території України³. Причому сплата зазначеного податку має тимчасовий характер, оскільки чинне законодавство встановлює строк своєї дії по 31 грудня 2009 р.⁴.

Аналізуючи дію норм фінансового права в часі, необхідно розмежовувати такі поняття, як «набрання чинності» і «початок дії» вказаних норм. Деякі фінансово-правові норми починають діяти з дати набрання чинності тих чи інших нормативно-правових актів. Наприклад, деякі вказані норми починають діяти з дати набрання ними чинності (наприклад, якщо вони встановлюють розмір оплати податку із власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів фізичними і юридичними особами). Однак дія інших норм пов'язана з настанням певного часу, виданням відповідних нормативних актів меншої юридичної чинності, виникненням яких-небудь ситуацій (наприклад, дії, що здійснюються при податковому представництві).

2. Різновид фінансово-правових норм, що визначають, на які відносини може поширюватися новий акт у цілому, його окремі приписи і навіть їх частини. Так, Бюджетним кодексом України регулюються відносини, які виникають у процесі складання, розгляду, затвердження, виконання бюджетів і розгляду звітів про їх виконання, а також контролю за виконанням Державного бюджету України і місцевих бюджетів⁵. Відомий фахівець у галузі права Д. Н. Бахрах справедливо вказує на

¹ Відом. Верхов. Ради України. – 2003. – № 17–18. – Ст. 267.

² Там само. – 2006. – № 9–11. – Ст. 96.

³ Офіц. вісн. України. – 1998. – № 25. – Ст. 907; Відом. Верхов. Ради України. – 1999. – № 5–6. – Ст. 39.

⁴ Відом. Верхов. Ради України. – 1999. – № 5–6. – Ст. 39.

⁵ Там само. – 2001. – № 37–38. – Ст. 189.

важливість і необхідність розмежування таких обставин, як дата набрання нормою чинності і порядок введення норми в дію. Так, якщо дату набрання нормою чинності, її скасування, призупинення визначити можливо, то межі, тип дії нової норми, факти і відносини, на які вони поширюються й у яких випадках замінюють стару, встановити складніше. На думку автора, набрання нормативно-правовим актом чинності означає, що з дати, яка визначається загальними, темпоральними нормами або самим актом, він, його окремі норми можуть породжувати певні правові наслідки за наявності названих або похідних із змісту акта (норми) умов. Якщо існують відповідні юридичні факти, нормативні приписи повинні (можуть) реалізуватися на правовій основі шляхом виконання, дотримання, застосування¹.

У теорії права діє загальне правило про те, що акт меншої юридичної сили, який суперечить новому акту з більшою юридичною силою, вважається таким, що втратив чинність не з дати його скасування, а з дати набрання чинності актом більшої юридичної сили. Крім того, відомий той факт, що кодифікований акт (прийнятий у вигляді закону) має певний пріоритет по відношенню до інших нормативно-правових актів, а саме законів, які регулюють відносини в даній сфері. Якщо норми Кодексу суперечать нормам будь-якого закону, який прийнятий раніше, то застосовуються положення Кодексу, а закон підлягає змінам відповідно до нового законодавства.

Дія фінансово-правових норм у просторі визначається територією, на яку поширюється юрисдикція суб'єкта, який видав нормативно-правовий акт. Відповідно до принципів державного суверенітету і територіального верховенства закони, які видані вищими органами влади тієї чи іншої держави, діють лише на її території. В межах її території вони є актами, які мають вищу юридичну силу і пріоритет перед усіма іншими нормативно-правовими актами, що діють на цій же державній території. Так, відомий вчений Г. Ф. Шершеневич справедливо вказував на те, що в межах території, підлеглої одній державній владі, можуть діяти тільки ті юридичні норми, які вона має намір підтримувати. Крім того, державна влада не може вимагати визнання встановлених нею норм за межами її впливу². Таким чином, на території будь-якої держави застосовуються тільки правові норми, опосе-

¹ Бахрах Д. Н. Действие норм права во времени: Теория, законодательство, судебная практика. – М.: НОРМА, 2004. – С. 25.

² Шершеневич Г. Ф. Общая теория права: Учеб. пособие: В 2 т. – М.: Юрид. колледж МГУ, 1995. – С. 38.

редковані веліннями влади, її державної волі. Крім того, вчений справедливо підкреслює, що питання щодо простору дії закону може виникнути не тільки в міжнародних відносинах, але й усередині однієї держави, в якій діють різні місцеві закони. Причини цього явища обумовлені іноді величезним простором держави, окремі частини якого знаходяться у настільки різноманітних умовах кліматичного, етнографічного, економічного характеру, так що об'єднання їх на ґрунті права вбачається вкрай скрутним¹.

Таким чином, залежно від території дії фінансово-правові норми можна класифікувати на:

– норми, що діють на всій території країни, під якою розуміється територіальний простір, що знаходиться під суверенітетом держави України. Фактично, це частина земної кулі, що включає сухопутну територію, воду, повітряний простір, надра, яка перебуває під суверенітетом даної держави і на яку остання розповсюджує свою владу. У ч. 2 ст. 92 Конституції України міститься перелік відносин, порядок регулювання яких встановлюється виключно законами, прийнятими Верховною Радою України. До них належать майже всі види фінансових правовідносин. Так, виключно законами України встановлюються: Державний бюджет України і бюджетна система України; система оподаткування, податки й збори; основи створення й функціонування фінансового, грошового, кредитного і інвестиційного ринків; статус національної валюти, а також статус іноземних валют на території України тощо²;

– норми, які діють на певній території, місцевості. До них належать фінансово-правові норми, які діють на території Автономної Республіки Крим, відповідних територіальних громад. Так, статті 138, 141–143 Основного Закону України встановлюють положення у сфері фінансів Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування. Особливістю рішень органів місцевого самоврядування відносно фінансових питань є їх територія, обмеженість і самостійність у прийнятті рішень щодо місцевих бюджетів, встановлення місцевих податків і зборів. Рішення органів місцевого самоврядування є обов'язковими для розташованих на їх території підприємств, організацій, посадових осіб і громадян³;

¹ Шершеневич Г. Ф. Общая теория права: Учеб. пособие: В 2 т. – М.: Юрид. колледж МГУ, 1995. – С. 45.

² Відом. Верхов. Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 141.

³ Там само. – 1996. – № 30. – Ст. 141.

– норми, які діють тільки на території окремих підприємств, установ, організацій, суспільств. Це стосується всіх нормативно-правових актів міністерств, інших органів виконавчої влади і контролю. Як правило, вони стосуються прав, свобод і законних інтересів громадян або ж мають міжвідомчий характер. Відповідно до Указу Президента України від 3 жовтня 1992 р. «Про державну реєстрацію нормативно-правових актів міністерств та інших органів виконавчої влади» всі вони підлягають державній реєстрації відповідно в Міністерстві юстиції або управліннях юстиції¹. Відомий фахівець у галузі теорії права Г. Ф. Шершеневич справедливо вказує на те, що загальні й місцеві закони мають однаково юридичну природу, тому що підтримуються авторитетом державної влади. По всіх тих предметах, які визначені в місцевих законах, останні відхиляють дію загальних. У той же час загальні закони, як правило, хоча й не завжди, відіграють роль субсидіарного джерела, з якого беруться норми для вирішення випадків, не передбачених у місцевих законах².

Дія фінансово-правових норм за колом осіб фактично визначається учасниками (суб'єктами фінансових правовідносин), яким адресовані виражені у фінансово-правових нормах приписи. Усі учасники фінансових правовідносин, які перебувають на території країни, підпадають під сферу дії її законодавства. Іншими словами, нормативно-правові акти видаються безпосередньо з метою розповсюдження їх приписів на всіх осіб, які знаходяться на території цієї держави. Законодавство України, як і законодавство інших країн, насамперед прирівнює іноземних громадян і осіб без громадянства за правовим статусом до громадян України. Так, відповідно до Конституції України іноземні громадяни та особи без громадянства, які перебувають у державі на законних підставах, користуються тими самими правами і свободами, а також несуть такі самі обов'язки, як і громадяни країни, крім випадків, встановлених законами і міжнародними угодами України³. Також відповідно до Закону України «Про правовий статус іноземців та осіб без громадянства» зазначені особи мають ряд прав і свобод, які по суті є невід'ємними від громадянства. Наприклад, вони

¹ Бюл. норматив. актів м-в і відомств України. – 1995. – № 1. – С. 3.

² Шершеневич Г. Ф. Общая теория права: Учеб. пособие: В 2 т. – М.: Юрид. колледж МГУ, 1995. – С. 46–47.

³ Відом. Верхов. Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 26.

не можуть обирати і бути обраними до органів державної влади і самоврядування, брати участь у референдумі тощо¹.

Також необхідно відзначити, що дія фінансово-правових норм за колом осіб може бути побудована іноді і на принципі резидентства. Так, при використанні того чи іншого податку по відношенню до конкретного платника враховується критерій резидентства. Як правило, розмежування на резидентів і нерезидентів здійснюється на підставі трьох принципів: а) постійного місцезнаходження на території держави; б) джерела отриманих доходів; в) межі податкової відповідальності. Диференціація фізичних і юридичних осіб на резидентів і нерезидентів з метою оподаткування відбувається за різними підставами. Це стосується переважно справляння податку з доходів фізичних осіб і податку на прибуток підприємств. Таким чином, у частині регулювання даних податків законодавець встановлює дещо різний правовий режим для податкових резидентів і нерезидентів.

Другу стадію оперування нормами фінансового права становлять дії щодо прийняття акта їх застосування уповноваженими на те представницькими й виконавчими органами державної влади, органами місцевого самоврядування. Немаловажну роль у регламенті фінансової діяльності держави відіграють такі підзаконні акти, як накази й інструкції Міністерства фінансів, Державної податкової адміністрації України тощо. У всіх випадках ознаками такого акта є його індивідуальний характер та обґрунтованість його нормою (або нормами) фінансового права.

Третя стадія оперування нормами фінансового права – це здійснення дій щодо доведення актів їх застосування до заінтересованих осіб та органів, організації та перевірки фактичного виконання. На практиці іноді цій групі дій, які забезпечують фактичну реалізацію фінансово-правових норм, не приділяється належної уваги, що призводить до зниження фактичної дієвості тих чи інших норм.

За характером конкретних цілей дії щодо застосування норм фінансового права можна поділити на такі групи.

По-перше, це дії щодо притягнення до відповідальності порушників фінансово-правових норм. Вони мають за мету захист цих норм шляхом задіяння до порушників встановлених державою заходів державного примусу, наприклад, притягнення платника податків до адмі-

¹ Відом. Верхов. Ради України. – 1994. – № 23. – Ст. 23.

ністративної або кримінальної відповідальності. Особливістю відповідальності за порушення податкового законодавства є її компенсаційно-каральний характер. Зміст компенсаційної ознаки полягає в необхідності відшкодування збитків державі чи органам місцевого самоврядування внаслідок недоотримання надходжень податків, зборів, інших обов'язкових платежів до бюджетів або державних цільових фондів, каральної – у правильній класифікації правопорушення, в реалізації застосовуваних до правопорушника заходів примусу.

По-друге, це дії, що мають на меті юридичне забезпечення задоволення тих чи інших конкретних потреб суспільства чи особистості. До цих дій можна віднести надання пільг фізичним або юридичним особам, можливості вибору звичайної або спрощеної системи оподаткування тощо.

Виходячи з вищевикладеного можна відзначити, що однією з найважливіших форм реалізації норм права взагалі є їх застосування. Під застосуванням норм фінансового права слід розуміти вирішення на їх підставі індивідуально-конкретних справ уповноваженими на те державними органами, їх посадовцями й суспільними організаціями. Правильному використанню норм фінансового права сприяє належна організація цього процесу, що складається із послідовних, взаємообумовлюючих стадій.

При цьому хотілося б звернути увагу на те, що норми фінансового права і правовідносини тісно пов'язані між собою і взаємодіють. Так, правовідносини чинять вплив на норми права, але й останні впливають на правові відносини, будучи юридичною базою для їх виникнення і розвитку. Саме через правовідносини реалізуються на практиці, втілюються в життя державно-правові веління, які містяться в конкретних нормах і нормативно-правових актах. Саме в правових нормах вказується склад учасників правовідносин, їх права і обов'язки, визначаються передумови їх виникнення і розвитку, формулюється зміст. Відомий вчений С. Ф. Кечек'ян слушно зауважує, що правовідносини є нормою права в дії, в її здійсненні. Правові норми регулюють поведінку людей. Результатом цього регулювання є виникнення правовідносин¹. Загальновідомо, що найважливішими елементами правовідносин є суб'єкти та об'єкти, фактичний і матеріальний зміст. Слід зазначити, що наявність об'єктів поряд із суб'єктами викликає необхідність

¹ Кечек'ян С. Ф. Правоотношение в социалистическом обществе. – М.: Изд-во Акад. наук СССР, 1958. – С. 19, 24.

і виправдовує сам факт виникнення й існування самих правовідносин. Відсутність об'єкта права лишає сенсу існування останніх. Проблема визначення об'єктів правовідносин є однією з найбільш дискусійних у теорії права. Відомий фахівець у галузі права Ю. К. Толстой справедливо вказує на те, що саме тут усе піддається сумніву: починаючи від того, чи потрібна взагалі така категорія, як об'єкт правовідношення, і закінчує питанням, що треба розуміти під об'єктом правовідношення¹? Хотілося б зачепити проблеми визначення змісту об'єкта і предмета фінансового правовідношення, тому що це має важливе теоретичне та практичне значення.

У теорії права не існує єдиної точки зору стосовно проблеми визначення змісту розглядуваної категорії, її місця в механізмі правового регулювання. Наприклад, деякі правознавці замінюють термін «об'єкт правовідношення» терміном «об'єкт права» або роблять розмежування цих категорій². Так, С. Ф. Кечек'ян як поняття «об'єкт права» розуміє предмет правового панування уповноваженої особи та підкреслює, що об'єкт – це дещо відмінне від змісту права або змісту правовідношення. Зміст права є засобом досягнення певного правового ефекту. Об'єкт права – це шуканий правовий ефект, предмет того правового контролю, який досягається змістом права (або змістом правовідношення)³. Інші вчені дотримуються точки зору, що такі поняття, як «об'єкт права» й «об'єкт правовідношення», фактично збігаються, оскільки «суб'єктивне право є завжди елементом правовідношення»⁴.

Навіть автори, що виступають на захист вказаної категорії, не завжди виділяють її як самостійну правову конструкцію. Так, Ю. К. Толстой не проводить розмежування між об'єктами норм права, суб'єктивним правом і правовідносинами, тим самим фактично ототожнює їх⁵.

¹ Толстой Ю. К. К теории правоотношения. – Л.: Изд-во ЛГУ, 1954. – С. 48.

² Венгеров А. Б. Теория государства и права: Учебник. – М.: Нов. юрист, 1998. – С. 482; Теория государства и права: Учебник / Под ред. В. К. Бабаева. – М.: Юристъ, 2002. – С. 425; Алексеев С. С. Общая теория права: Курс лекций: В 2 т. – М.: Юрид. лит., 1982. – Т. 2. – С. 154–155; Сорокин В. Д. Административно-процессуальные отношения. – Л.: Изд-во ЛГУ, 1968. – С. 67; Теория государства и права: Учебник / Под ред. Н. И. Магузова. – М.: Юристъ, 2000. – С. 529.

³ Кечекьян С. Ф. Правоотношение в социалистическом обществе. – М.: Изд-во Акад. наук СССР, 1958. – С. 138.

⁴ Халфина Р. О. Общее учение о правоотношении. – М.: Юрид. лит., 1974. – С. 212.

⁵ Толстой Ю. К. К теории правоотношения. – Л.: Изд-во ЛГУ, 1954. – С. 51.

Окрім того, серед дослідників піднімається питання про існування безоб'єктних правовідносин як тих, які ні на що не впливають і ні на що не спрямовані. Має сенс приєднатися до точки зору вчених про те, що правовідносини не можуть існувати без суб'єкта або об'єкта¹. Іншими словами, правовідношення, яке ні на що не впливає, не має своєї кінцевої цілі, фактично втрачає свій сенс. Усяке правовідношення виконує певну службову роль щодо регулювання суспільних відносин, явищ, процесів, які ґрунтуються на ньому. Саме тому безоб'єктних, тобто ні на що не спрямованих, ні на що не впливаючих правовідносин не може бути². В той же час Р. Й. Халфіна, аналізуючи структуру правовідношення, підкреслює, що об'єкт не є його елементом, і в підсумку доходить висновку, що даний елемент має значення для виникнення і розвитку багатьох видів правовідносин і для їх структури, не будучи разом з тим її елементом³. С. С. Алексєєв уточнює, що об'єкт є складовою правовідношення тільки при його широкому трактуванні, коли він розглядається як єдність юридичної форми і матеріального змісту⁴.

У юридичній науці також немає єдності поглядів з приводу змісту категорії «об'єкт правовідношення». У теорії права склалися дві концепції – моністична і плюралістична. Відповідно до першої для всіх видів правовідносин притаманний єдиний, загальний об'єкт. Об'єктом правовідношення, на думку вчених, виступають тільки дії, вчинки суб'єктів, які підлягають регулюванню юридичними нормами і можуть реагувати на правовий вплив. Прихильники цієї концепції О. С. Іоффе, М. Д. Шаргородський, підкреслюючи юридичний зміст правовідносин, вказують на те, що ні речі, ні будь-які інші явища об'єктивної дійсності не в змозі реагувати на вплив зі сторони прав і обов'язків. Таку можливість має тільки людська поведінка⁵.

Згідно з плюралістичною концепцією як об'єкт правовідношення вчені називають їх різноманітні види: речі, дії, особисті матеріальні і нематеріальні блага, результати дій, продукти духовної творчості

¹ Огурцов Н. А. Правоотношения и ответственность в советском уголовном праве: Учеб. пособие. – Рязань: Науч.-исслед. и ред.-изд. отдел, 1976. – С. 45.

² Толстой Ю. К. К теории правоотношения. – Л.: Изд-во ЛГУ, 1954. – С. 50.

³ Халфина Р. О. Общее учение о правоотношении. – М.: Юрид. лит., 1974. – С. 212.

⁴ Алексєєв С. С. Общая теория права: Курс лекций: В 2 т. – М.: Юрид. лит., 1982. – Т. 2. – С. 156.

⁵ Иоффе О. С., Шаргородский М. Д. Вопросы теории права. – М.: Юрид. лит., 1961. – С. 230.

тощо, підкреслюючи в такий спосіб, наскільки різноманітні суспільні відносини, які регулюються правом. Під об'єктом слід розуміти те, з приводу чого виникає суспільне відношення, встановлюються права й обов'язки суб'єктів – учасників правовідносин. Багато з них дотримуються цієї теорії, акцентуючи увагу на положеннях «об'єкт – дія», «об'єкт – річ», «об'єкт – суспільні відносини», «об'єкт – результат» тощо. Наприклад, М. М. Коркунов як об'єкт права виділяє чотири категорії: власні сили суб'єкта, сили природи, інших людей, суспільства¹. Г. І. Петров визначає об'єкт правовідношення як предмет, з приводу якого воно виникає, з яким державна воля, що виражена в нормі права, пов'язує права і юридичні обов'язки суб'єктів. Як об'єкти автор перераховує речі, матеріальні цінності, поведінку людей (дію або бездіяльність), продукти духовної творчості, особисті нематеріальні блага².

Аналізуючи полеміку між прихильниками цих двох теорій, зазначимо, що плюралістична теорія найбільш практична, оскільки висвітлює всю різноманітність об'єктів правовідношення. Не заглиблюючись у виключне перерахування визначень об'єктів, наведемо деякі з них. Наприклад, О. П. Дудін формулює об'єкт як предмет, на який спрямована діяльність суб'єктів правовідношення, що здійснюється в процесі реалізації ними своїх юридичних прав і обов'язків³. З приводу цього С. С. Алексєєв уточнює, що об'єктами є явища (предмети) навколишнього світу, на які спрямовані суб'єктивні права й обов'язки, при цьому коло даних об'єктів окреслюється через інтерес уповноваженого⁴. С. Ф. Кечек'ян, виходячи з дії, поведінки зобов'язаних суб'єктів як не єдиного можливого об'єкта права, визначає останній як предмет панування уповноваженої особи, який може охоплювати дії зобов'язаних і уповноважених осіб, речі і нематеріальні блага⁵. З точки зору М. Б. Зейдера, об'єкт цивільно-процесуального правовідношення можна розглядати і як те, на що правовідношення впливає, і як те, з при-

¹ Коркунов Н. М. Лекции по общей теории права. – 8-е изд. – СПб.: Изд. юрид. кн. магазина Н. К. Мартынова, 1909. – С. 155.

² Петров С. Г. Сущность советского административного права. – Л.: Изд-во ЛГУ, 1959. – С. 78.

³ Дудин А. П. Объект правоотношения. – Саратов: Изд-во Саратов. ун-та, 1980. – С. 68.

⁴ Алексєєв С. С. Общая теория права: Курс лекций: В 2 т. – М.: Юрид. лит., 1982. – Т. 2. – С. 155.

⁵ Кечек'ян С. Ф. Правоотношение в социалистическом обществе. – М.: Изд-во Акад. наук СССР, 1958. – С. 142.

воду чого воно виникло¹. В деякому сенсі такої ж точки зору дотримуються й інші процесуалісти².

Не зовсім зрозумілою виглядає позиція Д. В. Вінницького щодо визначення місця об'єкта правовідношення. Розглядаючи податок як різновид фіскального справляння, він вважає його: а) певною сукупністю норм, правовим інститутом; б) визначеною процедурою; в) матеріальним об'єктом податкового правовідношення³. По-перше, не зрозуміло, що дослідник має на увазі під матеріальним об'єктом? По-друге, виникає питання, чи може податок бути прирівняний до об'єкта податкового правовідношення? Навряд чи з можна погодитися з таким твердженням.

Ми приєднуємося до точки зору тих вчених, які під об'єктом правовідносин мають на увазі те, на що спрямована поведінка його учасників, його суб'єктивні права і юридичні обов'язки. С. С. Алексєєв слушно зауважує, що в різних галузях права присутні різні об'єкти правовідношення, тому що предмет правового регулювання з боку об'єктивного права спрямовує визначальний вплив і на рішення питання, на що можуть впливати учасники даних правовідносин і на що спрямовані їх права й обов'язки⁴. Як справедливо вказує А. Б. Венгеров, об'єкт правовідношення є аж ніяк не пасивним елементом, оскільки впливає на зміст конкретного суб'єктивного права, юридичних обов'язків⁵. Саме тому визначення об'єкта фінансового правовідношення має важливе теоретичне і практичне значення.

Таким чином, під об'єктом фінансового правовідношення можна розуміти те, на що спрямована діяльність його суб'єктів, яка опосередкована і пов'язана з формуванням, розподілом і використанням державних (місцевих) грошових фондів; з якими норми фінансового права пов'язують суб'єктивні права й обов'язки учасників фінансових правовідносин. Характеризуючи об'єкт фінансових правовідносин, доцільно зробити акцент на діяльності держави й уповноважених

¹ Зейдер Н. Б. Гражданско-процессуальные правоотношения. – Саратов: Изд-во Саратов. ун-та, 1965. – С. 49–50.

² Божьев В. П. Уголовно-процессуальные правоотношения. – М.: Юрид. лит., 1975. – С. 136.

³ Винницкий Д. В. Налоги и сборы. Понятие. Юридические признаки. Генезис. – М.: Норма, 2002. – С. 13.

⁴ Алексєєв С. С. Общая теория права: Курс лекций: В 2 т. – М.: Юрид. лит., 1982. – Т. 2. – С. 160–162.

⁵ Венгеров А. Б. Теория государства и права: Учебник. – М.: Нов. юрист, 1998. – С. 483.

органів, зобов'язаних осіб, що опосередкована і пов'язана з організацією надходжень грошових коштів до публічних фондів, розподілом і використанням їх на соціально-економічні програми й інші загальнодержавні потреби.

Відзначимо перспективність дослідження співвідношення між категоріями «об'єкт фінансових правовідносин» і «предмет фінансових правовідносин». Деякі вчені піднімають питання про необхідність формулювання такого поняття, як «предмет правовідношення»¹. З точки зору Ю. К. Толстого, загальний об'єкт правовідношення – це фактично суспільне відношення, на яке воно впливає, і спеціальний об'єкт або предмет у вигляді речі або продукту духовної творчості². М. В. Карасьова логічно відзначає, що предмет фінансового правовідношення являє собою певну цінність для фінансового права, оскільки дозволяє пояснити і скорегувати поведінкову спрямованість суб'єктів ряду фінансових правовідносин, однак тільки тоді, коли питання про об'єкт не має практичного значення, тому що об'єкт іноді невіддільний від самої діяльності суб'єктів і вичерпується характеристикою матеріального змісту правовідношення³.

Слід зазначити, що категорія «об'єкт правовідношення» набагато ширше категорії «предмет». Останній являє собою ніби складову частину цілого, а саме об'єкта. Предметом фінансового правовідношення фактично є грошові (фінансові) ресурси або зобов'язання держави у зв'язку з формуванням, розподілом (перерозподілом) і використанням державних грошових фондів, її доходів і видатків. Грошові кошти можуть надходити до централізованих і децентралізованих фондів як різного роду платежі: податкові і неподаткові надходження, кредити, трансферти тощо. До фінансових правовідносин, у яких потрібно виділяти предмет, можуть бути віднесені відносини щодо встановлення порядку внесення обов'язкових платежів до бюджетів, між податковими органами і громадянами у зв'язку зі сплатою податків, зборів (обов'язкових платежів) тощо.

У правовій доктрині розмежовують декілька видів об'єктів правовідносин. Спроби сформувати їх систему, категорію об'єктів права перебувають у сфері пильної уваги дослідників загальної теорії права.

¹ Карасева В. М. Финансовое правоотношение. – М.: Норма, 2001. – С. 145; Дмитрик О. А. Содержание и классификация финансовых правоотношений. – Харьков: Легас, 2004. – С. 41, 42.

² Толстой Ю. К. К теории правоотношения. – Л.: Изд-во ЛГУ, 1954. – С. 65.

³ Карасева В. М. Финансовое правоотношение. – М.: Норма, 2001. – С. 145.

В основному (з деякими відхиленнями) переважає така класифікація видів об'єктів: предмети матеріального світу, продукти духовної творчості, особисті немайнові блага, поведінка учасників правовідносин і їх результати¹. Кількість об'єктів фінансових правовідносин достатня в силу їх різноманітності. Має сенс вирізнення деяких видів об'єктів залежно від певних критеріїв, а саме:

а) за змістом. Грошові фонди (централізовані і децентралізовані), оскільки самі фінансові правовідносини виникають з приводу грошових коштів – фінансових ресурсів держави і органів місцевого самоврядування, які використовуються на загальнодержавні потреби;

б) за інститутами. З урахуванням цього критерію необхідно виділити об'єкт бюджетного, валютного і податкових правовідносин. Наприклад, М. П. Кучерявенко об'єктом податкового правовідношення вважає сукупність предметів, явищ, дій, обмежених від юридичного змісту правовідносин, яке породжує податкову відповідальність і з якими норми податкового права пов'язують суб'єктивні права і обов'язки учасників податково-правових відносин².

Можливий ще один аспект класифікації об'єктів правовідношення. Так, С. С. Алексєєв підкреслював особливості об'єкта залежно від типу правовідношення. Автор слушно зауважує, що матеріальні і нематеріальні блага, які є об'єктами, необхідно розглядати у зв'язку з поведінкою суб'єктів, тобто матеріальним змістом правовідношення. Поведінка суб'єктів різноманітна у правовідносинах активного і пасивного типів. Саме тому, визначаючи об'єкт як матеріальні і нематеріальні блага, необхідно відразу ж уточнити це загальне визначення³. Як бачимо, вчений розмежовує правовідношення активного і пасивного типу. Об'єктом у правовідносинах пасивного типу виступають матеріальні і нематеріальні блага, на які спрямовані позитивні дії уповноваженої особи. Ці блага виступають як наявні, існуючі в даний момент, що передбачає закріплення фактичних відносин через систему наявних об'єктів. Другою особливістю об'єктів у правовідносинах даного типу є те, що матеріальні і нематеріальні блага завжди відокремлені від дій уповноваженого. У правовідносинах же активного типу об'єктом виступає матеріальне і нематеріальне благо, на яке спрямована позитив-

¹ Теория государства и права: Учебник / Под ред. В. К. Бабаева. – М.: Юристъ, 2000. – С. 428.

² Кучерявенко Н. П. Курс налогового права: – Харьков: Легас, 2004. – Т. 2: Введение в теорию налогового права. – С. 295.

³ Алексєєв С. С. Общая теория права: Курс лекций: В 2 т. – М.: Юрид. лит., 1982. – Т. 2. – С. 333.

на поведінка зобов'язаної особи. У цій ситуації головне – юридичний обов'язок, який полягає в необхідності здійснення позитивних дій (своєчасно і в повному обсязі сплатити податки; виконати дії, які забезпечують акумуляцію в розпорядження держави і органів місцевого самоврядування грошових коштів та їх використання відповідно з затвердженими планами тощо). Головною особливістю у правовідносинах цього типу є те, що вони завжди виступають у вигляді результату дій зобов'язаної особи¹.

Об'єкт фінансових правовідносин крім матеріального змісту обов'язково включає відповідне процесуальне його забезпечення, пов'язане з використанням певних форм і порядку діяльності, а також із забезпеченням руху фінансових ресурсів. Для процесуальних фінансових правовідносин дії їх учасників мають велике значення. Можна припустити, що дії суб'єктів фінансово-процесуальних правовідносин є засобом реалізації цілей матеріального правовідношення. Виходячи з цього можна зробити висновок, що при аналізі об'єкта фінансових правовідносин необхідно сполучати його матеріальний і процесуальний зміст. Фінансові правовідносини – це різновид майнових відносин, які мають публічний характер, тому що виникають вони з приводу грошових ресурсів держави і органів місцевого самоврядування. Саме з урахуванням характеристики майнового боку правовідношення необхідно назвати предметом фінансового правовідношення грошові кошти. А якщо розглядати його організаційно-владний бік, то можливе виділення як одного з видів об'єкта певні дії учасників фінансових правовідносин.

Норми фінансового права, як і будь-які інші норми права, є за своєю сутністю системними утвореннями, які мають певну структуру. Питання щодо побудови правової норми має важливе теоретичне і практичне значення. Структура будь-якої правової норми передбачає її внутрішній поділ, що обумовлює той чи інший спосіб сполучення її складових частин. Структура норми права – це її змістовна побудова, підпорядкування законам логіки і закономірностям регулювання відносин між особами, сукупність елементів. Теорію побудови норми права було розроблено ще давньоримськими юристами. Вони дійшли висновку, що норма права має можливість регулювати відносини тільки в тому випадку, якщо має певну логіку при формулюванні припису,

¹ Алексеев С. С. Общая теория права: Курс лекций: В 2 т. – М.: Юрид. лит., 1982.– Т. 2. – С. 333–336.

який дозволяє застосовувати його в житті. Правові норми можливо викладати за допомогою різноманітних мовних оборотів, але в будь-якому випадку при цьому відслідковується формула: «Якщо ... то ... інакше...», яка включає три елементи. У юридичній літературі домінує позиція вчених стосовно того, що правова норма за своєю структурою характеризується наявністю трьох взаємозалежних елементів – гіпотези, диспозиції та санкції¹.

Фінансово-правова норма за своєю логічною структурою теж складається із трьох названих основних елементів, кожен з яких відображає особливості даної галузі права. Будь-яка із частин зазначеної норми має своє, особливе функціональне значення. Як свідчить історія розвитку юридичної науки, первісне розуміння структури норми права стосувалося лише норм цивільного права. Саме в них частіше всього передбачалися перераховані частини: якщо настають (складаються) певні обставини (гіпотеза), то сторони (суб'єкти) зобов'язані здійснити необхідні дії (диспозиція), а інакше настануть несприятливі для них наслідки (санкція)².

Значимо, що логічна фінансово-правова норма містить тричленну систему: гіпотезу, яка вказує на умови здійснення фінансово-правової норми; диспозицію, що встановлює правила поведінки учасників фінансових правовідносин, і санкцію, що закріплює міри, які застосовуються до даних учасників за недотримання норм фінансового законодавства. Як бачимо, тільки за наявності всіх трьох елементів думка законодавця, хоча б і висловлена в різний час, є правовою нормою. У протилежному випадку це буде частина норми або положення поза правовим характером³.

Гіпотеза фінансово-правової норми являє собою частину норми, яка вказує на умови виникнення і дотримання правил поведінки учасників у сфері фінансової діяльності держави, закріплює фактично життєві обставини (факти й події), з настанням яких пов'язується виникнення фінансових правовідносин. Ю. А. Ровинський слушно зауважував, що безумовно визначений характер гіпотези фінансово-правової норми має величезне значення в забезпеченні фінансових правовідносин, дотриманні найсуворішої фінансової дисципліни й у здійсненні

¹ Недбайло П. Е. Применение советских правовых норм. – М.: Госюридлитиздат, 1960. – С. 62.

² Радько Т. Н. Теория государства и права: Учеб. пособие. – М.: Рос. акад. адвокатуры, 2001. – С. 239.

³ Коркунов Н. М. Лекции по общей теории права. – 8-е изд. – СПб.: Изд. юрид. кн. магазина Н. К. Мартынова, 1909. – С. 60.

повсякденного фінансового контролю¹. Доцільно здійснити класифікацію елементів структури фінансово-правової норми відповідно до певних критеріїв.

Так, залежно від форми вираження існує абстрактна гіпотеза, яка фіксує визначені загальними родовими ознаками фактичні обставини для застосування фінансово-правової норми в загальному вигляді і потребує безумовної деталізації на рівні видових норм. Наприклад, загальним є припис з приводу сплати належних сум податків і зборів (обов'язкових платежів) у встановлені законом терміни незалежно від категорії платника податків і виду конкретного податку.

Казуїстична гіпотеза встановлює визначені спеціальними приватними ознаками фактичні обставини для застосування (реалізації) фінансово-правової норми в конкретних фінансових правовідносинах. Так, якщо платник податків, зобов'язаний бути присутнім при розгляді справи в господарському або іншому суді, і не може взяти участь у цьому процесі в силу об'єктивних обставин, або майно, що виступає предметом рішення спору, є безхазяйним, з ініціативи податкового органу повинен бути призначений його офіційний представник. Прийнято вважати, що абстрактна гіпотеза більш досконала, оскільки містить велику кількість умов застосування даної норми, виступає фундаментом їх стабільності і створює міцний механізм правового регулювання.

Залежно від характеру встановлення виділяють односторонню гіпотезу², яка визначає або тільки правомірні, або неправомірні обставини, з настанням яких пов'язується застосування даної фінансово-правової норми. У разі коли платник податків не сплачує узгоджену суму податкового зобов'язання протягом граничних строків, визначених Законом України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами і державними цільовими фондами», такий платник податку зобов'язаний сплатити штраф у розмірі десяти відсотків погашеної суми податкового боргу (при затримці до 30 календарних днів, наступних за останнім днем граничного строку сплати узгодженої суми)³.

Двостороння гіпотеза передбачає застосування фінансово-правової норми тільки при настанні сукупності як правомірних, так і неправомірних обставин.

¹ Ровинский Е. А. Основные вопросы теории советского финансового права. – М.: Госюридлитиздат, 1960. – С. 162, 163.

² Иоффе О. С., Шаргородский М. Д. Вопросы теории права. – М.: Юрид. лит., 1961. – С. 160–162.

³ Відом. Верхов. Ради України. – 2001. – № 10. – Ст. 17.

мірних фактичних обставин. Так, чинним податковим законодавством закріплена норма про те, що платник податків, що не подає податкової декларації у визначені строки, сплачує штраф у розмірі десяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян за кожне таке неподання або її затримку. Виходить, якщо платник податків не надає податкової декларації без поважних причин (неправомірна поведінка), він сплачує штраф, а якщо поважні причини є (наприклад, перебування за межами України, у місцях позбавлення волі за вироком суду тощо), штрафні санкції не застосовуються протягом продовження граничних строків подання зазначеного документа¹.

За структурою розрізняють просту гіпотезу, яка ставить дію даної норми в залежність від однієї фактичної обставини, однієї умови. Такою є гіпотеза норми ст. 7 Закону України «Про податок на додану вартість», яка пов'язує право платника податків на бюджетне відшкодування тільки з одним фактом – наявністю від'ємного значення між загальною сумою податкових зобов'язань, що виникли у зв'язку з будь-яким продажем товарів (робіт, послуг) протягом звітного періоду, та сумою податкового кредиту звітного періоду².

Складна гіпотеза ставить дію даної норми в залежність від певної сукупності умов, фактів. Наприклад, фізична особа вважається резидентом України, якщо вона має постійне місцеперебування або місцезнаходження в даній державі (як правило, існує кількісний критерій – 183 календарних дні) і доходи якої підлягають оподаткуванню із всіх джерел (тобто вона несе повну податкову відповідальність).

Альтернативна гіпотеза ставить дію даної норми в залежність від одного або декількох зазначених у нормі умов, фактичних обставин. Наприклад, норма, яка регламентує припинення обов'язку фізичної особи із приводу сплати податків і зборів (обов'язкових платежів), встановлює, що останній припиняється у зв'язку зі сплатою податку або збору, його відміною, а також у випадку смерті платника податків. Достатньо однієї із зазначених фактичних обставин (смерть платника податків, відміна податку та ін.), щоб настали закріплені нормою правові наслідки.

Залежно від ступеня її визначеності виділяють безумовно визначену гіпотезу, в якій прямо вказані факти, що її обумовили³. Наприклад,

¹ Відом. Верхов. Ради України. – 2001. – № 10. – Ст. 17.

² Там само. – 1997. – № 21. – Ст. 156.

³ Коркунов Н. М. Лекции по общей теории права. – 8-е изд. – СПб.: Изд. юрид. кн. магазина Н. К. Мартынова, 1909. – С. 163, 164.

у чинному податковому законодавстві існує положення про те, що особа підлягає обов'язковій реєстрації як платник податку на додану вартість у випадку, якщо загальна сума від здійснення операцій з поставки товарів (послуг), у тому числі з використанням локальної або глобальної комп'ютерної мережі, що підлягають оподатковуванню, нарахована (сплачена, надана) такій особі або в рахунок зобов'язань третім особам, протягом останніх дванадцяти календарних місяців, сукупно перевищує 300 000 грн (без урахування податку на додану вартість) незалежно від того, який режим оподаткування використовує така особа згідно із законодавством¹.

Безумовно невизначена гіпотеза не містить положень, що обумовлюють її застосування, а надає їх визначення будь-якому органу влади. Так, рішення про виділення коштів на фінансування видатків, пов'язаних з фінансуванням надзвичайних ситуацій, робіт з ліквідації аварій і наслідків стихійного лиха, інших непередбачених видатків приймаються відповідно Кабінетом Міністрів України, Радою міністрів Автономної республіки Крим, місцевими державними адміністраціями та виконавчими органами місцевого самоврядування².

Відносно визначена гіпотеза пов'язує застосування конкретної фінансово-правової норми з відповідними умовами. Наприклад, норми бюджетного права містять положення із приводу надання субвенцій з вищестоящого бюджету до нижчестоящого у зв'язку зі стихійними лихами, епідеміями тощо.

Диспозиція фінансово-правової норми містить приписи для учасників фінансових правовідносин відносно здійснення певних дій або утримання від таких. Класифікацію диспозицій також можна провести за нижченаведеними підставами.

Залежно від виду фінансово-правової норми виділяють зобов'язуючу диспозицію, яка пропонує здійснення певних дій щодо виконання фінансового обов'язку³. Так, у разі списання коштів з реєстраційних рахунків бюджетних установ, з вини яких виникли відповідні зобов'язання, протягом місяця з часу проведення такої операції розпорядники бюджетних коштів повинні впорядкувати свої зобов'язання з урахуванням безспірного списання коштів і привести їх у відповідність з бюджетними призначеннями на відповідний бюджетний період⁴.

¹ Відом. Верхов. Ради України. – 1997. – № 21. – Ст. 2.

² Там само. – 2001. – № 37–38. – Ст. 24.

³ Ровинский Е. А. Основные вопросы теории советского финансового права. – М.: Госюридлитиздат, 1960. – С. 125.

⁴ Відом. Верхов. Ради України. – 2001. – № 37–38. – Ст. 25.

Уповноважуюча диспозиція поєднує імперативний характер приписів з відповідними повноваженнями. Чинне податкове законодавство, наприклад, закріплює право платника податків на податковий кредит. При цьому зміна строку сплати податку здійснюється на підставі угоди, яка складається між платником податків і податковим органом у межах компетенції останнього.

Заборонна диспозиція містить заборону на здійснення (утримання від) певних дій. Наприклад, чинним податковим законодавством, як уже зазначалося, забороняється надання платникам податків індивідуальних податкових пільг.

Залежно від структури розрізняють просту диспозицію, яка передбачає строго визначені правові наслідки при настанні певних фактичних обставин, передбачених у гіпотезі відповідної норми¹. Так, Законом України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами і державними цільовими фондами» закріплене положення про те, що фізичні особи, які займають посади, що підпадають під визначення суб'єктів корупційних дій відповідно до законодавства, за неподання або несвоєчасне подання декларації про доходи таких фізичних осіб, отриманих протягом зайняття такої посади, сплачують штраф у розмірі тридцяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян за кожне таке неподання або її затримку².

Складна диспозиція вказує на кілька правових наслідків, які одночасно настають за наявності фактичних обставин, передбачених гіпотезою фінансово-правової норми. Наприклад, у чинному податковому законодавстві існує положення про те, що за порушення строків перерахування податків, зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів або державних цільових фондів, встановлених Законом України «Про платіжні системи та переказ грошей в Україні», банк сплачує пеню за кожний день прострочення, включаючи день сплати, та штрафні санкції, а також несе іншу, встановлену законом, відповідальність за порушення порядку своєчасного та повного внесення податку, збору (обов'язкового платежу) до бюджету або державного цільового фонду³.

Альтернативна диспозиція вказує на декілька можливих правових наслідків і припускає настання тільки одного з них. Так, Закон України

¹ Алексеев С. С. Проблемы теории права: Курс лекций: В 2 т. – Свердловск: Свердлов. юрид. ин-т, 1972. – Т. 2. – С. 231, 232.

² Відом. Верхов. Ради України. – 2001. – № 10. – Ст. 16.

³ Там само.

«Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами і державними цільовими фондами» закріплює положення про те, що платник податків, який самостійно виявляє до початку перевірки контролюючим органом факт заниження податкового зобов'язання минулих податкових періодів, зобов'язаний: а) або надіслати уточнюючий розрахунок і сплатити суму такої недоплати та штраф у розмірі п'яти відсотків від такої суми до подання уточнюючого розрахунку; б) або відобразити суму недоплати у складі декларації з цього податку, поданої за наступний податковий період, і збільшену на суму штрафу у розмірі п'яти відсотків від такої суми, з відповідним збільшенням загальної суми податкового зобов'язання з цього податку¹.

Залежно від ступеня визначеності виділяють абсолютно визначену диспозицію, в якій точно вказується, як необхідно вчинити за наявності названих у гіпотезі фактів (умов)². Так, якщо за результатами місячного звіту про виконання загального фонду Державного бюджету України виявиться, що отриманих надходжень недостатньо для здійснення бюджетних асигнувань відповідно до бюджетних призначень з урахуванням граничного рівня дефіциту (профіциту), затвердженого законом про Державний бюджет України, Міністерство фінансів України встановлює тимчасове обмеження асигнувань загального фонду Державного бюджету України³.

Відносно визначена диспозиція закріплює декілька напрямів поведінки учасників. З одного боку, це обмеження меж, між якими передбачене право вибору для себе рамок поведінки. З іншого боку – встановлення відповідних альтернатив, свого роду право вибору. Наприклад, чинне податкове законодавство надає платнику податків право вибору: перебувати на звичайній системі оподаткування або перейти на спрощену, тобто зареєструватися як платник єдиного податку.

Невизначена диспозиція вказує учасникові фінансових правовідносин на загальний варіант можливої поведінки з можливістю вибору користування або відмови від застосування.

Однією з особливостей будь-яких правових норм є закріплення мір відповідальності (санкції) за порушення правил поведінки, що містяться в диспозиції відповідної норми. Так, санкція фінансово-правової

¹ Відом. Верхов. Ради України. – 2001. – № 10. – Ст. 17.

² Коркунов Н. М. Лекции по общей теории права. – 8-е изд. – СПб.: Изд. юрид. кн. магазина Н. К. Мартынова, 1909. – С. 164–167.

³ Відом. Верхов. Ради України. – 2001. – № 37–38. – Ст. 54.

норми являє собою певні юридичні наслідки, які настають при порушенні або недотриманні диспозиції даної норми.

Порушення суб'єктивних прав і невиконання правових обов'язків суб'єктами фінансових правовідносин породжує негативну реакцію з боку держави, суспільства. Будь-якій державі потрібні дієві способи, прийоми, за допомогою яких могло б забезпечуватися виконання тієї чи іншої норми. Саме тому однією зі складових правової норми є санкція, яка вказує на примусовий захід, що може бути застосований державними органами по відношенню до осіб, які не виконують вимог тієї чи іншої правової норми. А. В. Поляков справедливо вказує на те, що негативна реакція з боку окремих індивідуумів, соціальних груп або суспільства в цілому на дії, що порушують будь-які права, не можна ототожнювати з поняттям санкції як структурного елемента правової норми. В останньому випадку санкція має бути об'єктивована в правовому тексті, тобто мати заздалегідь певну мету і значення. Крім цього, автор логічно стверджує, що будь-яка санкція, яка має правовий сенс, повинна бути відома всім можливим суб'єктам її застосування¹.

Введення санкцій необхідне для виконання принципу справедливого покарання. Вони виступають як один з елементів правової культури в цілому. М. М. Коркунов слушно зауважує, що по відношенню до кожного права повинна б існувати можливість примусового його здійснення. Примусово здійснювані можуть бути, власне кажучи, тільки такі юридичні вимоги, які складаються у вимозі не робити будь-що або надання будь-якої речі або користування нею. Але вимоги, що стосуються вчинення, не можуть бути здійснені за допомогою примусу. Не можна людину силою змусити виконувати будь-яку працю. Її можна покарати, але покарати – не значить змусити. При цьому автор виділяє і психічний примус, вказуючи на те, що такий вид примусу перебуває не тільки поза правовими нормами, але й поза принципами моралі, а за догматами релігії – навіть поза логічними й естетичними законами. Фактично психічний примус причетний до всього, що якнебудь співвідноситься з людською свідомістю. Виходить, право опирається на психічний примус, веління ж юридичних норм звернено до людської свідомості і не більше. На думку М. М. Коркунова, примус є винятково прерогативою права².

¹ Поляков А. В. Общая теория права: Проблемы интерпретации в контексте коммуникативного подхода: Курс лекций. – СПб.: Изд. дом С.-Петербур. гос. ун-та, 2004. – С. 716.

² Коркунов Н. М. Лекции по общей теории права. – 8-е изд. – СПб.: Изд. юрид. кн. магазина Н. К. Мартынова, 1909. – С. 98–102.

Санкція фінансово-правової норми закріплює різний характер наслідків, які виражають міри державного примусу. Особливістю зазначених норм є встановлення мір відповідальності за порушення правил поведінки, які містяться в їх диспозиції. Варто звернути увагу на те, що останнім часом держава вносить корективи щодо посилення фінансової відповідальності за правопорушення в галузі фінансів. Це стосується також і відповідальності державних органів, які здійснюють фінансову діяльність. Наприклад, норми Бюджетного кодексу України передбачають відповідальність органів місцевого самоврядування за порушення бюджетного планування, органів Державного казначейства за невиконання вимог щодо ведення бухгалтерського обліку та складання звітності про виконання бюджетів тощо¹.

Варто визнати, що санкції фінансово-правової норми мають переважно грошовий характер. У разі коли платник податків здійснює продаж (відчуження) товарів (продукції) або здійснює грошові виплати без попереднього нарахування та сплати податку, збору (обов'язкового платежу), якщо відповідно до законодавства таке нарахування та сплата є обов'язковою передумовою такого продажу (відчуження) або виплати, такий платник податків сплачує штраф у подвійному розмірі від суми зобов'язання з такого податку. Сплата зазначеного штрафу не звільняє платника податків від адміністративної або кримінальної відповідальності або конфіскації таких товарів (продукції) або коштів відповідно до закону².

Фінансово-правові санкції поєднують у собі як штрафне, так і правовідновлювальне призначення та застосовуються за самим фактом правопорушення. З одного боку, відбувається відновлення майнового стану власника бюджетних коштів, а з іншого боку настають несприятливі наслідки для особи, яка здійснила правопорушення, що передбачає використання фінансових санкцій.

Важливо відзначити, що фінансово-правову санкцію можна розглядати у вузькому і широкому сенсі. Так, А. В. Поляков слушно зауважує, що закріплення у нормі негативного наслідку, порушення її диспозиції (певних правил поведінки), яке виступає у формі примусового заходу впливу на правопорушника з боку держави і завдає йому правовий збиток у вигляді особистих і майнових позбавлень, іменується

¹ Відом. Верхов. Ради України. – 2001. – № 37–38. – Ст. 122, 123.

² Там само. – 2001. – № 10. – Ст. 17.

санкцією у вузькому сенсі слова¹. Такі санкції, як правило, мають каральну (штрафну) природу. Наприклад, одним із засобів забезпечення можливості погашення податкового боргу платником податків може бути адміністративний арешт його активів. Він полягає в забороні вчинення платником податків будь-яких дій щодо своїх активів, які підлягають такому арешту, крім дій з їх охорони, зберігання та підтримання у належному функціональному та якісному стані. Арешт активів може здійснюватися в повній і умовній формах. Застосування санкції є одним із засобів забезпечення загальнообов'язковості правової норми. Крім цього, ст. 8 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами і державними цільовими фондами» виділяє санкції в широкому сенсі, які включають і державні міри захисту прав. Причому останні спрямовані не на особистість правопорушника з метою нанесення йому правових втрат, а мають правовідновлювальний характер. Так, податковий орган зобов'язаний відмовитися від права податкової застави активів платника податків у разі коли банк-резидент поручається за нього. За договором податкової поруки банк-поручитель зобов'язується перед податковим органом відповідати за належне виконання платником податків обов'язків із погашення його податкового зобов'язання або податкового боргу у строки та за процедурою, визначеною податковим законодавством. У разі невиконання платником податків обов'язків із погашення податкового зобов'язання або податкового боргу банк-поручитель приймає на себе відповідальність за таке погашення у такому ж обсязі, як і платник податків². Виходить, при широкому трактуванні санкцій до них відносять не тільки каральні, але й правовідновлювальні заходи держави.

Класифікація санкцій фінансово-правових норм може здійснюватися за різними підставами. Так, як головний критерій виступає різний ступінь визначеності тієї чи іншої санкції. Виходячи з вищевикладеного розрізняють:

– абсолютно визначені санкції, які містять вказівку про єдиний засіб впливу на правопорушника і виключають можливість вибору. Так, невиконання резидентами вимог з приводу порядку і строків декларування валютних цінностей і іншого майна, що перебуває за межами

¹ Поляков А. В. Общая теория права: Проблемы интерпретации в контексте коммуникативного подхода: Курс лекций. – СПб.: Изд. Дом С.-Петерб. гос. ун-та, 2004. – С. 719, 720.

² Відом. Верхов. Ради України. – 2001. – № 10. – Ст. 8.

України, передбачених ч. 1 ст. 9 Декрету Кабінету Міністрів «Про систему валютного регулювання й валютного контролю в Україні», тягне за собою накладення штрафу в певному розмірі, передбаченому чинним законодавством¹;

– відносно визначені санкції, що містять вказівку на декілька варіантів засобів впливу на порушника приписів фінансової норми. Наприклад, відповідно до норми ст. 17 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами і державними цільовими фондами» розмір штрафу за порушення строків сплати узгодженої суми податкового зобов'язання залежить від тривалості затримки такої сплати платником податків².

Залежно від способу формулювання санкції можна поділити на прямі й непрямі³:

– прямі безпосередньо виражені в самій фінансово-правовій нормі. У разі коли платник податків, активи якого перебувають у податковій заставі, відчужив такі активи без попередньої згоди податкового органу, якщо отримання такої згоди є обов'язковим, платник податків додатково сплачує штраф у розмірі суми такого відчуження, визначеної за звичайними цінами⁴;

– непрямі. При відсильному характері санкції остання в самій нормі не формулюється, але відсилає до будь-якої іншої норми, в якій присутня необхідна санкція. Так, ряд складів адміністративних правопорушень закріплені у ст. 11 Закону України «Про державну податкову службу в Україні», за здійснення яких передбачене накладення адміністративних штрафів⁵. Порядок застосування і стягнення фінансових санкцій вказаними органами деталізується у відповідних наказах Державної податкової адміністрації України.

Література

1. Конституція України // Відом. Верхов. Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 141.

¹ Відом. Верхов. Ради України. – 1993. – № 17. – Ст. 184.

² Там само. – 2001. – № 10. – Ст. 44.

³ Иоффе О. С., Шаргородский М. Д. Вопросы теории права. – М.: Юрид. лит., 1961. – С. 168.

⁴ Відом. Верхов. Ради України. – 2001. – № 10. – Ст. 17.

⁵ Там само. – 1994. – № 15. – Ст. 89.

2. Бюджетний кодекс України // Відом. Верхов. Ради України. – 2001. – № 37–38. – Ст. 119.
3. Про державну податкову службу в Україні: Закон України в ред. від 24.12.1993 р. // Відом. Верхов. Ради України. – 1994. – № 15. – Ст. 84.
4. Про податок з доходів фізичних осіб: Закон України від 22.05.2003 р. // Відом. Верхов. Ради України. – 2003. – № 37. – Ст. 308.
5. Про податок на додану вартість: Закон України від 03.04.1997 р. // Відом. Верхов. Ради України. – 1997. – № 21. – Ст. 156.
6. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами і державними цільовими фондами: Закон України від 21.12.2000 р. // Відом. Верхов. Ради України. – 2001. – № 10. – Ст. 17.
7. Про правовий статус іноземців та осіб без громадянства: Закон України // Відом. Верхов. Ради України. – 1994. – № 23. – Ст. 23.
8. Про фіксований сільськогосподарський податок: Закон України від 17.12.1998 р. // Відом. Верхов. Ради України. – 1999. – № 5–6. – Ст. 39.
9. Про державну реєстрацію нормативно-правових актів міністерств та інших органів виконавчої влади: Указ Президента України від 03.10.1992 р. // Бюл. норматив. актів м-в і відомств України. – 1995. – № 1. – С. 3.
10. Про фіксований сільськогосподарський податок: Указ Президента України від 18.06.1998 р. // Офіц. вісн. України. – 1998. – № 25. – Ст. 907.
11. Про прибутковий податок із громадян: Декрет Каб. Міністрів України від 26.12.1992 р.
12. Про систему валютного регулювання й валютного контролю в Україні: Декрет Каб. Міністрів від 19.02.1993 р. // Відом. Верхов. Ради України. – 1993. – № 17. – Ст. 184.
13. Алексеев С. С. Проблемы теории права. Курс лекций: В 2 т. – Свердловск: Свердлов. юрид. ин-т, 1972. – Т. 1. – 394 с.
14. Алексеев С. С. Общая теория права: Учебник. – М.: Проспект, 2009. – 576 с.
15. Бахрах Д. Н. Действие норм права во времени: Теория, законодательство, судебная практика. – М.: НОРМА, 2004. – 224 с.

16. Берендтс Э. Н. Русское финансовое право. Типо-литография С-Петербур. одиночной тюрьмы, 1914. – 453 с.
17. Божьев В. П. Уголовно-процессуальные правоотношения. – М.: Юрид. лит., 1975. – 176 с.
18. Венгеров А. Б. Теория государства и права: Учебник. – М.: Нов. юрист, 1998. – 624 с.
19. Винницкий Д. В. Налоги и сборы. Понятие. Юридические признаки. Генезис. – М.: Норма, 2002. – 144 с.
20. Востриков П. П. Теория государства и права: Краткий курс лекций. – Нижний Новгород, 2003. – 352 с.
21. Даль В. Толковый словарь живого великорусского языка. – 2-е изд. – М.: Изд-е книгопродавца-типографа М. О. Вольфа, 1881. – Т. 2. – 779 с.
22. Дмитрик О. А. Содержание и классификация финансовых правоотношений. – Харьков: Легас, 2004. – 157 с.
23. Дудин А. П. Объект правоотношения. – Саратов: Изд-во Саратов. ун-та, 1980. – 80 с.
24. Зейдер Н. Б. Гражданско-процессуальные правоотношения. – Саратов: Изд-во Саратов. ун-та, 1965. – 74 с.
25. Иоффе О. С., Шаргородский М. Д. Вопросы теории права. – М.: Госюридлитиздат, 1966. – 380 с.
26. Карасева В. М. Финансовое правоотношение. – М.: Норма, 2001. – 256 с.
27. Кечекьян С. Ф. Правоотношение в социалистическом обществе. – М.: Изд-во АН СССР, 1958. – 186 с.
28. Коркунов Н. М. Лекции по общей теории права. – 8-е изд. – СПб.: Изд. юрид. кн. магазина И. К. Мартынова, 1909. – 417 с.
29. Кутафин О. Е. Предмет конституционного права. – М.: Юристь, 2001. – 444 с.
30. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права: В 6 т. – Харьков: Легас, 2004. – Т. 2: Введение в теорию налогового права. – 600 с.
31. Михайловский И. В. Очерки философии права. – Томск: Изд. В. М. Полокина, 1914. – 604 с.
32. Недбайло П. Е. Применение советских правовых норм. – М.: Гос. изд-во юрид. лит., 1960. – 510 с.
33. Недбайло П. Е. Советские социалистические правовые нормы. – Львов: Изд-во Львов. ун-та, 1959. – 169 с.

34. Нерсесянц В. С. Общая теория права и государства. – М.: Норма – ИНФРА-М, 1999. – 552 с.
35. Огурцов Н. А. Правоотношения и ответственность в советском уголовном праве: Учеб. пособие. – Рязань: Науч.-исслед. и ред.-изд. отдел, 1976. – 125 с.
36. Основин В. С. Нормы советского государственного права. – М.: Гос. изд-во юрид. лит., 1963. – 108 с.
37. Петров С. Г. Сущность советского административного права. – Л.: Изд-во ЛГУ, 1959. – 184 с.
38. Пиголкин А. С. Нормы советского социалистического права и их структура. Вопросы общей теории советского права. – М.: Госюр-издат, 1960. – 283 с.
39. Пискотин М. И. Советское бюджетное право (Основные проблемы). – М.: Юрид. лит., 1971. – 311 с.
40. Поляков А. В. Общая теория права: Проблемы интерпретации в контексте коммуникативного похода: Курс лекций. – СПб.: Изд. дом С.-Петербур. гос. ун-та, 2004. – 863 с.
41. Радько Т. Н. Теория государства и права: Учеб. пособие. – М.: Рос. акад. адвокатуры, 2001. – 412.
42. Ровинский Е. А. Основные вопросы теории советского финансового права. – М.: Госюридлитиздат, 1960. – 191 с.
43. Сорокин В. Д. Административно-процессуальные отношения. – Л.: Изд-во ЛГУ, 1968. – 75 с.
44. Теория государства и права / М. П. Карева, С. Ф. Кечежян, А. С. Федосеев, Г. И. Федькин. – М.: Госюридлитиздат, 1955. – 460 с.
45. Теория государства и права: Учеб. для вузов / Под ред. В. М. Корельского и В. Д. Перевалова. – 2-е изд. – М.: Изд-во НОРМА-ИНФРА, 2000. – 616 с.
46. Теория государства и права: Учебник / Под ред. В. К. Бабаева. – М.: Юристъ, 2002. – 592 с.
47. Теория государства и права: Учебник / Под ред. Н. И. Матузова. – М.: Юристъ, 2000. – 336 с.
48. Толстой Ю. К. К теории правоотношения. – Л.: Изд-во ЛГУ, 1954. – 86 с.
49. Успенский Л. В. Юридические нормы как предмет знания // Юрид. вестн. – М., 1917, книга 17 (1). – 55 с.

50. Ушаков Д. Н. Большой толковый словарь современного русского языка. – Можайск: Буколика, 2008. – 1246 с.
51. Филимонов В. Д. Норма права и ее функции // Государство и право. – 2007. – № 9. – С. 5–7.
52. Финансовое право: Учебник / Отв. ред. Н. И. Химичева. – 2-е изд. – М.: Юристъ, 1999. – 600 с.
53. Халфина Р. О. Общее учение о правоотношении. – М.: Юрид. лит., 1974. – 351 с.
54. Шебанов А. Ф. Нормы советского социалистического права. – М.: Изд-во Моск. ун-та, 1956. – 45 с.
55. Шершеневич Г. Ф. Общая теория права: Учебник. – М.: Юрид. колледж МГУ, 1995. – 456 с.

О. О. Дмитрик

Сучасні підходи до визначення джерел фінансового права

Проблема джерел права, і фінансового зокрема, є далеко не новою. Розробкою цієї тематики займалися і займаються представники як теорії права, так і галузевих наук, наприклад, С. С. Алексєєв, М. С. Бондар, Л. С. Зівс, Ю. О. Крохіна, О. О. Кутафін, М. П. Кучерявенко, М. М. Марченко, Ю. О. Тихомиров, Г. П. Толстопятенко та ін. Однак ще й дотепер ми спостерігаємо запеклу полеміку стосовно того, яким чином визначати поняття «джерело права», які критерії віднесення того чи іншого акта чи документа до джерела права, який набір елементів складають систему джерел права тощо. Такі дебати є характерними й по відношенню до джерел фінансового права. Незгасаючий науковий інтерес до цієї проблеми пояснюється перш за все тим, що конкретний перелік джерел права, і фінансового у тому числі, а також роль та значення кожного з них змінюється залежно від етапу розвитку нашої країни. Отже, незважаючи на простоту питань стосовно позначених аспектів джерел фінансового права, відповідь на них дати не так уже легко, враховуючи наявність різних підходів їх розгляду науковцями.

Можна констатувати, що комплексне дослідження джерел фінансового права було започатковано зовсім недавно¹. Разом з тим вважається, що ця проблема для науки фінансового права є зовсім новою, не можна хоча б тому, що практично кожен підручник з фінансового

¹ Наприклад, див.: Советское финансовое право: Учебник / Под ред. Е. А. Ровинского. – М.: Юрид. лит., 1978. – С. 28–29; Финансовое право: Учебник / Отв. ред. Н. И. Химичева. – М.: БЕК, 1996. – С. 23–25; Фінансове право України: Підручник / За ред. М. П. Кучерявенка. – К.: Юрінком Інтер, 2004. – С. 48–51.

права має окремий розділ або параграф, присвячений даному питанню. Однак, незважаючи на це, широке коло питань у цій сфері залишаються не вирішеними. Тож очевидно, що в даний час проблеми джерел фінансового права не втрачають, а навпаки, набувають великої актуальності.

Чітке уявлення про поняття і зміст джерел права, як слушно зауважує М. М. Марченко, має важливе як теоретичне, так і практичне значення¹. Так, важливість і необхідність з'ясування цілої низки питань щодо визначення джерел фінансового права обґрунтовуються і теоретичною, і практичною їх роллю, зокрема причинами, що мають наукове, пізнавальне значення, оскільки саме глибоке й багатогранне дослідження витоків і форм вираження і закріплення волі держави у праві дозволяє найповніше охарактеризувати процеси, пов'язані з урегулюванням фінансової діяльності держави. Разом із тим вивчення окремих видів джерел фінансового права поодиночі, а згодом у їх єдності, взаємодії та взаємозалежності дозволить окреслити чітку, ієрархічно побудовану їх систему, яка відповідатиме реальній дійсності сьогодення щодо врегулювання фінансових відносин. Це у кінцевому рахунку забезпечить поліпшення чинного фінансового законодавства, його уніфікацію й кодифікацію, що також дозволить накреслити шляхи вдосконалення всієї системи законодавства в державі. Показово, що ще Л. С. Зівс зазначав принципово важливе значення вибору оптимальної форми вираження державної волі. Він наголошував, що тільки відбита в задалегідь установленій і визначеній формі, остання набуває якості об'єктивізованої правової норми (загальнообов'язкової, розрахованої на неодноразове використання, забезпеченої засобами реалізації)².

З'ясування сутності і змісту джерел фінансового права передбачає вирішення низки питань, серед яких особливе місце посідають аналіз понять «форма права» та «джерело права», природи та ієрархії джерел, виокремлення підстав для їх класифікації, визначення місця й ролі в системі джерел фінансового права нормативно-правового акта, нормативного правового договору, судового рішення (прецеденту) тощо. Показово, що незважаючи на те, що до з'ясування сутності джерел права зверталися правники з давніх часів, однотайності думок щодо нього ще й дотепер немає.

¹ Марченко М. Н. Источники права: понятие, содержание, система и соотношение с формой права // Вестн. Моск. ун-та. Сер. 11. Право. – 2002. – № 5. – С. 19–9.

² Зивс Л. С. Источники права. – М.: Наука, 1981. – С. 3.

Так, доволі цікавими є погляди вчених на позначені питання, висловлені у дореволюційний період. До речі, тією чи іншою мірою на цих питаннях акцентували увагу велике коло дослідників. Приміром, Г. Е. Блосфельдт і П. М. Майков зверталися до з'ясування поняття джерел права у ході дослідження проблем кодифікації¹. О. Д. Градовський писав про закон як джерело права, його силу та дію². Н. К. Ренненкампф говорив, що під джерелами права розуміють сили, основи, причини, що виробляють право, якими виступають влада законодавця, форми, у яких утворюється й діє право, а також джерела пізнання права³.

Займаючись проблемами філософії права, І. В. Михайловський констатував, що термін «джерело права» розуміється по-різному, і з приводу його точаться суперечки. За його думкою, такі суперечки засновані на непорозумінні: немає нічого простіше усунути ці непорозуміння і погодитися щодо загального розуміння терміна, яким настільки часто користується наука. Далі він міркував, що по суті майже всі вчені однаково розуміють джерела права як фактори, що творять право, а розбіжності починаються тільки при вирішенні питання, що повинно вважатися правотворчими факторами. При цьому, як зазначає І. В. Михайловський, одні говорять, що це об'єктивні умови цього середовища, другі — що це вищий етичний закон, треті — що це психічні переживання особи, четверті — що це ті форми (звичай, закон тощо), у які втілюється вищим зовнішнім авторитетом відомий зміст⁴. М. М. Коркунов вважав, що джерела права — це форма об'єктивування юридичних норм, що має ознаками їх обов'язковості, а також засоби пізнання права⁵.

Доволі своєрідно з цього приводу писав Л. І. Петражицький: «Якщо б зоологи стали називати собак, кішок та ін. джерелами тварин і сперечатися з цього приводу: що таке джерела тварин, у якому відношенні вони перебувають до тварин, чи являють вони собою форми ство-

¹ Блосфельдт Г. Э. «Законная сила» Свода законов в свете архивных данных / Под ред. В. А. Томсинова. — М.: Зерцало, 2006. — С. 292. (Серия «Русское юридическое наследие»); Майков П. М. О Своде законов Российской Империи / Под ред. В. А. Томсинова. — М.: Зерцало, 2006. — 293 с. (Серия «Русское юридическое наследие»).

² Градовский А. Д. Начала русского государственного права: В 2 т. [Под ред. и с предисловием В. А. Томсинова]. — М.: Зерцало, 2006. — Т. 1: О государственном устройстве. — С. 48–142.

³ Ренненкампф Н. К. Юридическая энциклопедия. — Киев, 1889. — С. 51–56.

⁴ Михайловский И. В. Очерки философии права. — Томск, 1914. — Т. 1. — С. 237.

⁵ Коркунов Н. М. Лекции по общей теории права. — СПб.: Юрид. центр Пресс, 2003.

рення тварин або їх існування, або ознаки їх тваринної природи тощо, то це призвело б до появи міркувань, однорідних з тими, які сьогодні є у сучасному правознавстві у сфері про так звані джерела права». Він наполягав на тому, що такі погляди не витримують наукової критики і являють собою ненормальне з логічної точки зору явище. У зв'язку з цим учений констатував: джерела права, зокрема звичаєве право, законне право є не чим іншим, ніж саме право, види позитивного права, різновидом права¹. Таким чином, ми бачимо, що, беручи до уваги складність і багатоаспектність даного питання, як раніше, так і сьогодні не було і немає, та, напевно, і не може бути на нього однозначної відповіді. Отже, не дивно, що С. Ф. Кечек'ян резонно вказував, що дане поняття «належить до найбільш неясних у теорії права. Не лише немає загальноновизнаного визначення цього поняття, але навіть спірним є самий сенс, у якому вживаються слова “джерело права”. Адже “джерело права” – це не більш як образ, який швидше повинен допомогти розумінню, чим дати розуміння того, що позначається цим виразом»².

У юридичній літературі висловлюються протилежні позиції стосовно того, яким чином визначати поняття «джерела права». Ми поділяємо думку щодо широкого тлумачення поняття «джерела права», під якими розуміють те, що зумовлює, детермінує зміст норм права, а також те, у чому містяться його норми. У цьому випадку джерела права розглядають у трьох аспектах: у матеріальному – як чинники, що зумовлюють зміст права (система соціально-економічних відносин); в ідеальному – як сукупність юридичних ідей, поглядів, теорій, які знов-таки зумовлюють зміст права і впливають на створення й функціонування права; й у формальному (спеціально-юридичному) – як засоби зовнішнього вираження й закріплення змісту норм права³. Констатуючи даний факт, Г. Ф. Шершеневич ще на початку ХХ ст. вказував, що під терміном «джерела права» розуміють: а) сили, що творять право; б) матеріали, покладені в основу законодавства; в) історичні пам'ятники, що мали колись значення права, що діяло; і г) засоби пізнання останнього⁴.

¹ Петражицкий Л. И. Теория права и государства в связи с теорией нравственности. – СПб., 1907. – Т. II. – С. 513.

² Кечекьян С. Ф. О понятии источника права // Учен. зап. МГУ. – 1946. – Вып. 116. – Кн. 2. – С. 3.

³ Загальна теорія держави та права: Підручник / За ред. М. В. Цвіка, В. Д. Ткаченка, О. В. Петришина. – Х.: Право, 2002. – С. 293.

⁴ Шершеневич Г. Ф. Общая теория права: Учеб. пособие: В 2 т. – М.: Юрид. колледж МГУ, 1995. – Т. 2. – Вып. 2, 3, 4. – С. 5.

Дійсно, джерела права недоцільно визначати лише з одного якогось окремо взятого боку. За словами М. М. Марченка, джерело права як явище і поняття, що відображає його, слід розглядати (як традиційно це робиться в юридичній літературі) одночасно з різних боків і в різних аспектах, а саме: а) з етимологічного боку; б) під кутом зору джерела права як природного чинника (географічного, кліматичного й іншого) і як соціального (політичного, ідеологічного); в) з економічного боку; г) з філософської точки зору; д) у формально-юридичному плані тощо. При цьому, зазначає вчений, формально-юридичне уявлення про джерела права в науковій юридичній літературі є в даний час, мабуть, найбільш поширеним і таким, що найчастіше вживається¹.

Разом з тим останнім часом у науковій літературі висловлюються й інші думки. Так, доволі оригінальним, але, на нашу думку, неприйнятним для фінансово-правової науки є визначення джерела права як «культури, яка в процесі селективної еволюції вбирає в себе соціальний досвід і виражається в загальнообов'язкових правилах поведінки», що дається Л. І. Спіридоновим². Досить цікавою, але спірною є також точка зору А. В. Полякова, який стверджує, що необхідно виділяти позатекстуальні й текстуальні джерела права. Перші – це інтерсуб'єктна діяльність членів суспільства, у перебігу якої реалізуються різноманітні людські потреби. Типове і значиме в цій діяльності через звичаї, вольове імперативне встановлення або договір об'єктивується в текстах правової культури – текстуальних джерелах права. Тому джерелами права є правові тексти³. Така думка вченого ґрунтується на визначенні ним права як певного порядку відносин, заснованих на правових нормах, але що виражається в реалізованих суб'єктами взаємних правах і обов'язках. З таких позицій правом є не стільки самі норми, скільки та комунікативна цілісність, інтенціональним і значимим ядром якої виступають суб'єктивні права, а необхідними корелятами – правові обов'язки. Діяльність членів суспільства, вважає А. В. Поляков, створює різноманітні форми об'єктивованих правових текстів⁴.

¹ Марченко М. Н. Источники права: Учеб. пособие. – М.: ТК Велби, Проспект, 2005. – С. 51.

² Спиридонов Л. И. Теория государства и права. – М., 1996. – С. 138.

³ Поляков А. В. Общая теория права: Проблемы интерпретации в контексте коммуникативного подхода: Курс лекций. – СПб.: Изд. дом С.-Петерб. гос. ун-та, 2004. – С. 648–650.

⁴ Там само. – С. 649.

Безумовно, що визначення джерел права перебуває в прямій залежності від визначення сутності самого права, так само як і навпаки. Тут доречно навести висловлювання М. М. Коркунова, що не тільки за допомогою природи, характеру й уявлень про право можна судити про природу і характер його джерел, але й навпаки, на основі специфічних особливостей тих чи інших форм або джерел права можна судити, у свою чергу, про природу і характер самого права¹. Однак чи можна у вищевказаному випадку «визначити право по джерелу» і навпаки? Вважаємо, що ні.

Право, без сумніву, є багатограним і складним, навколо визначення сутності якого ще й дотепер тривають завзяті дебати. Як справедливо вказав В. С. Нерсесянц, право – це специфічне соціальне явище, що відрізняється від інших соціальних явищ саме своєю особливою сутністю, що при всіх історичних змінах і трансформаціях залишається по суті тотожним собі, залишається явищем, що виражає ту саму свою сутність і охоплюється тим самим поняттям².

Отже, з інтерпретацією джерел права А. В. Поляковим погодитися досить складно, а зводити визначення даного поняття до правових текстів дещо некоректно. Тим більше, градація джерел права – правових текстів – на текстуальні і позатекстуальні є логічно суперечливою³. Крім того, А. В. Поляков уточнює, що текст набуде правового значення тільки тоді, коли він буде інтерпретований соціальним суб'єктом (суспільством) як такий, що містить визначену норму (правило поведінки), яка конституює суб'єктивні права й правові обов'язки і тим самим визначає комунікативну поведінку членів суспільства. Причому після соціальної легітимації він стає соціально значимим й обов'язковим для виконання. Норми є підставами прав і обов'язків, нормативною підставою належного, що конституюють право, яким володіє суб'єкт⁴. Але, як видається, норма права завжди текстуально виражена й обов'язково санкціонована державою, результатом чого є її обов'язковість до виконання.

Крім того, якщо ми говоримо про право в державно організованому суспільстві, то, як чітко сформулював Г. Ф. Шершеневич,

¹ Коркунов Н. М. Лекции по общей теории права. – СПб.: Юрид. центр Пресс, 2003. – С. 87–90.

² Нерсесянц В. С. Общая теория права и государства: Учебник. – М.: НОРМА, 2002. – С. 232, 233.

³ Текст – це будь-яка записана мова. Див.: Ожегов С. И. Словарь русского языка / Под ред. Н. Ю. Шведовой. – 16-е изд. – М.: Рус. яз., 1984. – С. 687.

⁴ Поляков А. В. Общая теория права: Проблемы интерпретации в контексте коммуникативного подхода: Курс лекций. – СПб.: Изд. дом С.-Петербург. гос. ун-та, 2004. – С. 649–650.

«обов'язкова сила норм права має завжди одну підставу: веління державної влади. Зміст же норм права може мати різне походження. Насамперед державна влада може сама виробити зміст норми й оголосити її у формі закону. Але можливо, що державна влада надасть іншим суб'єктам право виробити зміст і обмежиться тим, що скріпить своєю санкцією правила, уже вироблені або передбачувані в майбутньому, і тим надасть правилам юридичного характеру. Кому буде надане вироблення змісту норм, це залежить від розсуду, від політики державної влади. Крім неї ніхто в суспільстві не в змозі надавати своїм правилам значення норм права, а отже, ніякі форми права не можуть існувати без волі державної влади»¹. Найбільш яскраво це положення відбивається при фінансово-правовому регулюванні.

Здобутки загальної теорії права, без сумніву, впливають і на визначення цієї категорії у фінансовому праві, чим і зумовлюється існування різних точок зору з цього приводу у фінансово-правовій доктрині. Більшість учених-фінансистів під джерелами фінансового права розуміють саме форму їх вираження. Приміром, Л. К. Воронова визначає джерела фінансового права як зовнішню форму виразу фінансово-правових норм, які видає держава, її органи та органи місцевого самоврядування або органи, що визнані державою і представляють фінансові інтереси суспільства чи окремих категорій громадян². М. В. Карасьова пропонує таке визначення: це засіб зовнішнього вираження правової норми³, а Ю. О. Крохіна наголошує, що у світовій юриспруденції термін «джерела права» застосовується у значенні зовнішньої форми об'єктивізації, вираження права чи нормативної державної волі, і стверджує, що джерела податкового права – це зовнішні конкретні форми його вираження, тобто правові акти представницьких і виконавчих органів державної влади й органів місцевого самоврядування⁴.

Поряд із названими існують і дещо інші погляди. Трактуючи джерела податкового права як форму вираження і встановлення чинних податково-правових норм, М. П. Кучерявенко, зокрема, вказує на

¹ Шершеневич Г. Ф. Общая теория права : Учеб. пособие: В 2 т. – М.: Юрид. колледж МГУ, 1995. – Т. 2 – Вып. 2, 3, 4. – С. 5.

² Воронова Л. К. Финансовое право Украины: Пособие. – К.: Прецедент; Моя книга, 2006. – С. 48.

³ Карасева М. В. Финансовое право: Общая часть : Учебник. – М.: Юристъ, 1999. – С. 75.

⁴ Налоговое право России: Учебник / Отв. ред. Ю. А. Крохина. – М.: Норма, 2003. – С. 109, 110.

можливість декількох підходів до їх розгляду, як-то: 1) соціально-економічний, що визначає сукупність соціально-економічних чинників, регулюючих об'єктивні закони; 2) державно-політичний, який характеризує реалізацію державної волі в конкретних правових нормах, і 3) юридичний, що передбачає специфічний механізм реалізації волі держави в конкретних нормах права¹. Все це свідчить, що поняття «джерело фінансового права» є багатогранним. У той же час слід визнати, що однією з причин відсутності чіткого визначення вказаного поняття можна вважати багатоманітність форми його прояву. Окрім того, однією з особливостей фінансового права України є доволі велике коло його джерел, що перебувають у певному взаємозв'язку та супідрядності.

Для того щоб скласти найповніше уявлення щодо його трактування, необхідно з'ясувати й ті фактори, що зумовлюють виникнення й розвиток норм фінансового права (дати характеристику соціально-економічним відносинам у державі), й ті теорії, погляди, які є підґрунтям утворення фінансово-правової норми, і, звісно, зовнішню форму вираження й установлення норм фінансового права. У такому разі йтиметься про поняття «джерела фінансового права» в широкому розумінні, що забезпечить отримання об'єктивних даних, які ґрунтуються на всебічному аналізі певного явища. Проте це не виключає можливості визначення джерел фінансового права у вузькому значенні – тільки як форми об'єктивізації права. Як справедливо констатував М. М. Марченко, «висування» на перший план формально-юридичного розуміння джерел права зовсім не означає приниження ролі, а тим більше нехтування інших уявлень про джерела права і їх значення². Саме тому в межах нашого дослідження ми акцентуємо увагу саме на визначенні джерел фінансового права у вузькому значенні – як форму вираження й закріплення правотворчої діяльності органів держави у фінансовій сфері.

Характерно, що полярні міркування висуваються й стосовно визначення та співвідношення понять «форма права» й «джерело права». Деякі вчені займають позицію, згідно з якою джерело і форма права – це різні поняття. Зокрема, В. О. Лучин і А. В. Мазуров говорять про те, що форма права показує, як зміст права організовано й ви-

¹ Кучерявенко Н. П. Курс налогового права: В 6 т. – Харьков: Легас, 2004. – Т. 2: Введение в теорию налогового права. – С. 525, 526.

² Марченко М. Н. Источники права: Учеб. пособие. – М.: ТК Велби, Проспект, 2005. – С. 51.

ражено зовні, тоді як джерела права позначають витoki формування права, систему факторів, що визначають його зміст і форми вираження¹. Н. М. Пархоменко стверджує, що категорія «джерело права» не може ототожнюватися з категорією «форми права», яка орієнтована на теоретичне пізнання не лише форм зовнішнього вираження правових норм, а й інших ознак, що характеризують зовнішні зв'язки правових явищ. Учена наполягає на доцільності використання поняття «джерело позитивного права» – для позначення зовнішнього вираження норм права, а також «форми права» – для характеристики всіх зовнішніх виявів права: нормативних і ненормативних².

Інші представники юридичної науки стверджують, що джерела права – це зовнішнє вираження права, що й є його формою. Так, Л. С. Зівс констатує, що «джерело права – це зовнішня форма об'єктивізації правової норми»³. М. І. Байтін вказує, що формою (джерелом) права є певні способи (засоби) відбиття державної волі суспільства⁴. Л. С. Явич вважає, що «джерело права» – це чинні у державі офіційні документи, що встановлюють і санкціонують норми права, зовнішні форми вираження правотворчої діяльності держави, за допомогою якої воля законодавця стає обов'язковою до виконання»⁵. Як бачимо, у цьому випадку джерела права і його форми ототожнюються. Як зазначає М. М. Марченко, збіг форми і джерела права має місце тоді, коли йдеться про вторинні, формально-юридичні джерела права. У такому разі форма указує на те, яким чином організовано і виражено зовні юридичний (нормативний) зміст, а джерело – на те, якими є ті юридичні чи інші витoki, чинники, що зумовлюють дану форму права і її зміст⁶. Саме така позиція є нам близькою, оскільки використання термінів «джерело» чи «форма» у контексті нашого дослідження принципового значення не має, а навпаки, є найбільш прийнятним. Ми говоримо про використання цих категорій як синонімів.

¹ Лучин В.О., Мазуров А.В. Указы президента Российской Федерации. – Основные социальные и правовые характеристики. – М., 2000. – С. 11, 18.

² Пархоменко Н. М. Джерела права: проблеми теорії та методології : Монографія. – К.: Юрид. думка, 2008. – С. 62, 63.

³ Зівс Л. С. Источники права. – М.: Наука, 1981. – С. 9.

⁴ Такої позиції дотримуються й інші науковці. Наприклад, див.: Байтін М. И. Сущность права (современное нормативное право понимание на грани двух веков). – Саратов, 2001. – С. 67; Теория государства и права / Под ред. М. М. Рассолова, В. О. Лучина, Б. С. Эбзеева. – М., 2000. – С. 186–188.

⁵ Явич Л. С. Общая теория права. – Л.: Изд-во ЛГУ, 1976. – С. 117.

⁶ Марченко М. Н. Источники права: Учеб. пособие. – М.: ТК Велби, Проспект, 2005. – С. 57.

Але поряд з тим необхідно враховувати й інше уточнення, висловлене М. М. Марченком: «що розглядаючи первинні джерела – матеріальні, соціальні й інші чинники, що постійно впливають і зумовлюють процеси правостворення, правотворчості і законотворчості, то збігу джерел права з формами права немає і не може бути. Одна з причин цього полягає в тому, що дані феномени знаходяться на різних рівнях і «обслуговують» різні сфери»¹. Отже, ми у своєму дослідженні зосереджуємо увагу саме на юридичних джерелах, не заперечуючи існування матеріальних, соціальних й інших чинників.

Джерелам фінансового права, як і джерелам права взагалі, притаманні відповідні ознаки, які характеризуються загальнообов'язковістю норм, що в них відбиваються, й загальновідомістю, формальною визначеністю та юридичною силою (законністю). Водночас вони мають і певні особливості, зумовлені специфікою предмета фінансового права, а саме специфічними відносинами, що виникають, змінюються і припиняються у процесі фінансової діяльності держави та органів місцевого самоврядування. Звідси у джерелах фінансового права знаходять своє закріплення саме його норми – спеціальні приписи держави й органів місцевого самоврядування щодо мобілізації, розподілу й використання коштів централізованих і децентралізованих публічних фондів. Такі приписи мають бути об'єктивовані у певній формі лише тими органами держави та місцевого самоврядування, які наділені відповідними правами. Таким чином, джерела фінансового права виступають формою вираження та закріплення фінансово-правових норм. З цього приводу Л. С. Зівс зазначав, що «норма права не існує і не може існувати поза джерела права – оболонки буття правової норми»². Окрім того, однією з особливостей джерел фінансового права є доволі велика їх чисельність, а кожний з їх видів перебуває у певному взаємозв'язку та супідрядності.

Джерела фінансового права можуть бути класифіковані за декількома ознаками³. Так, залежно від особливостей правового регулювання і характеру установлення можна виокремити нормативно-правові акти, звичаї, санкціоновані компетентними органами у встановленому порядку, прецеденти, нормативно-правові договори, правову доктрину.

¹ Марченко М. Н. *Источники права: Учеб. пособие.* – М.: ТК Велби, Проспект, 2005. – С. 57.

² Зівс Л. С. *Источники права.* – М.: Наука, 1981. – С. 9.

³ *Фінансове право України: Підручник / За ред. М. П. Кучерявенка.* – К.: Юрінком Інтер, 2004. – С. 50.

Як слушно зазначає М. М. Марченко, незалежно від критеріїв класифікації джерел права, від їх видів, поняття і змісту, всі вони виступають у межах тієї чи іншої правої системи як єдине ціле, що формує цю правову систему і наповнює її конкретним нормативним змістом¹. Тож з певним ступенем умовності можна стверджувати, що кожній національній правовій системі і відповідно системі права притаманна власна система джерел права, і навпаки. Тому фінансовому праву притаманна своя система джерел. При цьому не розрізнена сукупність актів різних органів і суб'єктів, а системно організований «нормативний масив» має перебувати у полі зору і вчених, і практиків².

Слід зазначити, що у фінансово-правовій науці (особливо за радянських часів) висловлюються думки, згідно з якими у зв'язку з визнанням єдиним джерелом фінансового права нормативно-правового акта, система джерел фінансового права фактично заміщується категорією «система законодавства». Такі погляди притаманні не тільки науковцям, що займаються проблемами фінансового права. Приміром, системі джерел конституційного права В. Погорілко і В. Федоренко визначають як сукупність взаємопов'язаних і взаємообумовлених конституційних, законодавчих, підзаконних та локальних нормативно-правових актів, що є зовнішньою об'єктивізацією волі українського народу і політики держави³. Однак, на наш погляд, нині такий підхід є неприйнятним і методологічно хибним. Ми цілком поділяємо погляди тих вчених, які наполягають на необхідності переосмислення в сучасних умовах поняття «система джерел права». Так, Р. Б. Тополевський зазначає, що визнання Україною ратифікованих Парламентом міжнародних договорів частиною національного законодавства, за рахунок яких зросла роль нормативно-правових договорів серед інших юридичних джерел права, поширення у нашій країні дії прецедентів Європейського суду з прав людини, визнання рішень Конституційного Суду України прецедентами тлумачення, а також поновлення свого значення правовими звичаями й узвичаєннями (адміністративними, торговельними) свідчать про закономірність перегляду категорії

¹ Марченко М. Н. Источники права: понятие, содержание, система и соотношение с формой права // Вестн. Моск. ун-та. Сер. 11. Право. – 2002. – № 5. – С. 11–12.

² Мурашин О. Акти прямого народовладдя, їх система та класифікація // Вісн. Акад. прав. наук України. – 2000. – № 1. – С. 61.

³ Погорілко В., Федоренко В. Джерела конституційного права України: поняття, види, система // Право України. – 2002. – № 3. – С. 15.

«система джерел права» та здійснення поглибленого дослідження системних зв'язків між джерелами права¹.

Дійсно, сьогодні, як ніколи, система джерел фінансового права, яка є динамічною за своєю суттю, наповнюється новим змістом: приймаються нові закони і підзаконні нормативно-правові акти або вносяться зміни до вже існуючих, Конституційний Суд України виносить рішення й ухвали, які стосуються окремих аспектів здійснення фінансової діяльності в нашій країні. Все активніше при упорядкуванні фінансових відносин застосовуються нормативно-правові договори, а також укладаються численні міжнародні договори, що містять фінансово-правові норми. При цьому виконання фінансовим правом регулятивної ролі можливо лише за умови відповідного упорядкування його джерел, існування їх системи. Отже, вивчення джерел фінансового права як цілісної системи дозволяє охопити не лише певний набір джерел, але й визначити місце кожного з них у цій системі, їх взаємозв'язок, значення в механізмі правового регулювання фінансових відносин².

Під системою, як відомо, розуміється складноорганізоване ціле, яке включає окремі елементи, що об'єднуються різноманітними зв'язками та взаємовідносинами. Система як філософська категорія – це певне цілісне явище, що складається з частин (елементів), які взаємопов'язані та взаємодіють. Як цілісне неможливе без його складових, так і окремі складові не можуть виконувати самостійні функції поза системою. Будь-яка система передбачає два основних компоненти: по-перше, структуру – відособлення та набір порівняно самостійних елементів у межах певного єдиного загального цілого (процесу, явища), і, по-друге, взаємодію елементів структури³. Під системою юридичних джерел права Р. Б. Тополевський розуміє сукупність усіх форм юридичного закріплення й організаційного забезпечення інформації про загальнообов'язкові правила поведінки (юридичні норми) у сукупності їх взаємозв'язків (генетичних, структурних і функціональних), через які об'єктивуються нормативні приписи галузі права,

¹ Тополевський Р. Б. Системні зв'язки юридичних джерел права: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.01. – Х., 2004. – С. 4.

² Лукьянова Е. А. Закон как источник советского государственного права. – М.: МГУ, 1988. – С. 50.

³ Див.: Керимов Д. А. Методология права (предмет, функции, проблемы философии права). – М.: Аванта+, 2001. – С. 265 та ін.; Садовский В. Н. Основания общей теории систем. – М.: Высш. шк., 1974. – С. 51–106.

нормативні складові національної або регіональної (наднаціональної) правової системи чи міжнародного правопорядку¹.

Системність джерел права первісно закладена в самій їхній природі та в їхньому характері як правових феноменів, що існують і функціонують не окремо, а тим більше не ізольовано один від одного, а в тісному взаємозв'язку та взаємодії один з одним². Як вказує Н. М. Пархоменко, система джерел права виражає цілісність певних структурних елементів, що розгортається в певному ряді понять: нормативно-правовий акт, нормативно-правовий договір, правовий прецедент тощо³.

Виходячи з наведених посилань система джерел фінансового права будується на основі взаємовідносин цілого та її частин. При цьому ефективність впливу цілісної системи джерел фінансового права буде якісно відрізнятися від ефективності впливу довільно взятої їх сукупності. Належне упорядкування джерел фінансового права забезпечить дієвість фінансової діяльності держави, а також її законність. Більше того, ефективність правового упорядкування фінансових відносин буде тим вище, чим злагодженою і цілеспрямованою буде їх дія на відносини щодо мобілізації, розподілу і використання коштів публічних фондів, а також чим досконалішими вони будуть за своїм змістом. На наш погляд, невизнання й ігнорування певних видів джерел фінансового права може призвести до зниження ефективності фінансово-правових норм, а також до плутанини в їхній системі. Тому ми цілком підтримуємо позицію В. Н. Синюкова, який зазначає: «У правовій системі всі види джерел мають цінність. Слід боротися не з тими чи іншими їх різновидами..., а з низькою якістю їхнього змісту, форми, некультурним використанням. Соціальна і юридична цінність не є привілеєм якихось видів джерел правової форми»⁴.

Сьогодні у науковій літературі часто йдеться про множинність джерел права. Це явище, за словами М. П. Кучерявенка, свідчить про інтенсивний розвиток обсягу і сфери правового регламентування,

¹ Тополевський Р. Б. Системні зв'язки юридичних джерел права: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.01. – Х., 2004. – С. 11.

² Марченко М. Н. Источники права: Учеб. пособие. – М.: ТК Велби, Проспект, 2005. – С. 98, 99.

³ Пархоменко Н. М. Джерела права: проблеми теорії та методології: Монографія. – К.: Юрид. думка, 2008. – С. 62, 63.

⁴ Синюков В. Н. Российская правовая система. Введение в общую теорию. – Саратов, 1994. – С. 359–360.

розширення кола суспільних відносин, що належать до сфери правового впливу¹. При цьому, як твердить О. О. Кутафін, воно є характерним для розвитку різних за своїм соціально-політичним змістом правових систем. Певною мірою множинність відбиває і зростання абсолютного обсягу правового регулювання, і збільшення різноманітності методів (диверсифікованість) правового впливу. Однак вона породжена різними глибинними явищами і відбиває протилежні соціальні тенденції².

Безумовно, що наявність різноманітності джерел фінансового права має об'єктивне походження, велике значення та свідчить, що у процесі об'єктивізації норм права застосовуються різні форми, що дозволяє забезпечити найефективніше правове регулювання відносин з приводу мобілізації, розподілу й використання коштів публічних фондів. У зв'язку з цим ми вважаємо методологічно невиправданим штучне невизнання існування того чи іншого джерела фінансового права. З огляду на розвиток джерел фінансового права ми вважаємо, що сьогодні їх систему складають сукупність взаємопов'язаних і взаємообумовлених нормативно-правових актів, прецедентів, відбитих у актах Конституційного Суду України, нормативно-правових договорів. При цьому, незважаючи на той факт, що у такій системі традиційно визначальну роль відіграють саме нормативно-правові акти, кожне джерело фінансового права в їх системі має своє місце, обумовлене особливістю його призначення, має свою сферу впливу у ході упорядкування відносин, що виникають у процесі здійснення фінансової діяльності держави.

Визнаючи цінність множинності джерел права, ми цілком підтримуємо справедливе зауваження О. О. Кутафіна, що вона не може бути штучною, довільною³. Тому при побудові системи джерел фінансового права необхідно виходити з можливого співіснування різних їх видів, максимального використання їхньої взаємодії та специфіки у регулюванні фінансових відносин.

Показово, що у юридичній літературі європейських країн також звертається увага на факт взаємодії джерел права у їх системі. Так, Ж.-Л. Бержель стверджує, що «немає такого юридичного порядку, який

¹ Кучерявенко Н. П. Курс налогового права: В 6 т. – Харьков: Легас, 2004. – Т. 2: Введение в теорию налогового права. – С. 528.

² Кутафін О. Е. Источники конституционного права Российской Федерации: Монография. – М.: Юрист, 2002. – С. 23.

³ Там само. – С. 23.

віддавав би перевагу виключно одному із джерел і нехтував усіма іншими, але існують системи, де одне із джерел панує над іншими. Право створюється тільки у процесі своєї реалізації. Усі джерела права мають схожу природу, бо виконують одну й ту саму функцію»¹. Дійсно, всі види джерел фінансового права мають певне значення та цінність. При цьому важливо підкреслити, що не тільки системність, а й ієрархія джерел фінансового права об'єктивно необхідні для збереження, розвитку й ефективного функціонування фінансової системи будь-якої держави.

Дійсно, як зазначав Л. С. Зівс, ієрархічність джерел становить собою одну із суттєвих якостей форм права, є важливим вираженням внутрішньосистемних зв'язків джерел права. Установлення суворих правил співвідношення джерел права та їх дотримання принципово важливо для режиму законності і є, по суті, симптоматичним показником, критерієм панування останньої². Саме тому в умовах бурхливого розвитку фінансового права і законодавства України потребує наукового опрацювання проблема ієрархії джерел фінансового права, яка не лише стосується кола важливих теоретичних питань, але й має велике практичне значення. Використання права для врегулювання фінансових відносин, активна нормотворча діяльність держави у сфері публічних фінансів передбачають підвищення вимог до змісту й узгодженості, ієрархічної супідрядності між різними видами джерел фінансового права. На жаль, реалії сьогодення свідчать про наявність певних суперечок при впорядкуванні правом фінансових відносин, що негативно впливає в цілому на здійснення фінансової діяльності в державі.

Як зазначається в спеціальній літературі, ієрархія становить собою принцип структурної організації складних багаторівневих систем і полягає в упорядкуванні взаємодії між рівнями як руху від вищого до нижчого. В ієрархічно побудованій системі існує структурна і функціональна диференціація, за якої кожний рівень спеціалізується на виконанні певних функцій, а вищі рівні виконують функцію узгодженості й інтеграції³. Регулювання фінансових відносин здійснюється різними видами нормативно-правових актів, які мають різну юридичну силу: законами, указами Президента, постановами й декретами Кабінету Міністрів України, актами інших органів державної влади і місцевого

¹ Бергель Ж. Л. Общая теория права / Под общ. ред. В. И. Даниленко / Пер. с фр. – М.: НОТА ВЕНЕ, 2000. – С. 128.

² Зівс Л. С. Источники права. – М.: Наука, 1981. – С. 34.

³ Див.: Філософський енциклопедичний словник. – К.: Абрис, 2002. – С. 237.

самоврядування. Окрім того, важливого значення у перебігу здійснення фінансової діяльності держави набувають судові прецеденти, нормативно-правові договори. Відповідно до принципу ієрархічності системі джерел фінансового права актів властива певна ступінчастість, за якої акти кожного виду посідають своє місце в загальній системі й тому є підлеглими щодо вищестоящих. При цьому, за справедливими словами О. П. Шебанова, нормативні акти певного виду займають у системі ту чи іншу сходинку залежно від своєї юридичної сили¹. Ось чому важливо побудувати саме ієрархічну систему джерел фінансового права, сформувати не простий їх набір, а сукупність взаємозалежних, супідрядних їх видів, які становили б єдине цілісне утворення.

Сутність і зміст принципу ієрархічності форм права, як зауважує М. М. Марченко, не лише полягає у відносинах прямої (чистої) підлеглості актів нижчестоящих органів відповідним актам органів вищестоящих, а й виявляється в координації, взаємодоповненні й деталізації змісту актів вищестоящих органів актами нижчестоящих органів². Виходячи з цього можна стверджувати, що в системі джерел фінансового права одне джерело підпорядковане іншому, а між їх елементами виникає залежність. Нормативно-правові акти, що регулюють фінансові відносини і приймаються нижчестоящими органами, мають перебувати в чіткій відповідності до актів вищестоящих органів, судові прецеденти мають ґрунтуватися на Конституції України.

Дійсно, ієрархічність виступає принципом побудови системи джерел права, в тому числі і джерел фінансового права, обумовлюється змістом повноважень суб'єктів правотворчості, які їх приймають, є вираженням різної юридичної сили окремих видів джерел права і пов'язаною з цим наперед встановленою співвідповідністю джерел права в цілісній системі³. Але що ж ми маємо в дійсності? На жаль, існує суперечливість, неузгодженість різних видів джерел фінансового права, що вказує на недотримання принципу їх ієрархічності.

У цьому контексті постає проблема співвідношення різних видів джерел фінансового права, і зокрема їх різновиду – нормативно-правових актів. За словами О. В. Богатової, співвідношення правових актів – емне поняття. Воно виражає: місце конкретного акта в системі

¹ Шебанов А. Ф. Форма советского права. – М.: Юрид. лит., 1968. – С. 197.

² Марченко М. Н. Источники права: Учеб. пособие. – М.: ТК Велби, Проспект, 2005. – С. 111, 112.

³ Пархоменко Н. М. Джерела права: проблеми теорії та методології. – К.: Юрид. думка, 2008. – С. 193

права, відбиття в ньому обсягу повноважень відповідного суб'єкта права, супідрядність за юридичною силою, цільовий і функціональний зв'язок між актами, адекватну міру правового регулювання. Відступ від цих критеріїв призводить до диспропорцій. Інколи занадто велика чисельність одних актів стримує розвиток інших, коли слабкість одних актів породжує потік інших і перевищення ними допустимої міри регулювання¹. Саме тому ми вважаємо відсутність базового закону, який би впорядковував на загальному рівні принципів питання фінансової діяльності держави, і зокрема джерел фінансового права, вкрай небажаним явищем.

Традиційно у теорії фінансового права до системи його джерел включаються нормативно-правові акти, що приймаються компетентними органами держави і є офіційною формою вираження фінансово-правових норм. Наприклад, Л. К. Воронова, визначаючи джерела фінансового права як зовнішню форму виразу фінансово-правових норм, які видає держава, її органи та органи місцевого самоврядування або органи, що визнані державою і представляють фінансові інтереси суспільства чи окремих категорій громадян, вказує, що ними виступають саме закони та нормативно-правові акти Верховної Ради України, державних виконавчих органів та органів місцевого самоврядування, які вміщують норми фінансового права². М. В. Карасьова констатує, що нормативний правовий акт як основне джерело фінансового права являє собою відбите в письмовій формі рішення компетентних державних органів, у якому містяться норми права³.

Схожими є також точки зору інших вчених, які констатують, що джерелами фінансового права є закони й інші нормативні акти представницьких та виконавчих органів державної влади, місцевого самоврядування, органів управління спеціальної компетенції⁴. Такий підхід, на нашу думку, успадкований сучасною наукою фінансового права від радянських часів, коли переважало твердження про те, що «для соціалістичного права характерним є те, що саме нормативні

¹ Богатова О. В. Нормативно-правовой акт как источник права (теоретический аспект): Дис. ... канд. юрид. наук : спец.12.00.01. – М., 2004. – С. 114, 115.

² Воронова Л. К. Фінансове право України: Підручник. – К.: Прецедент; Моя книга, 2006. – С. 48.

³ Карасева М. В. Финансовое право: Общая часть: Учебник. – М.: Юристь, 1999. – С. 76.

⁴ Финансовое право: Учеб. пособие / Под ред. М. М. Рассолова. – М.: Юнити-Дана, Закон и право, 2002. – С. 18.

акти є його основними формами. Ніякі інші форми права (правовий звичай, судовий і адміністративний прецеденти) не можуть такою мірою відповідати потребам соціалістичного суспільства, як нормативно-правові акти». Отже, у той час нормативно-правові акти визнавалися більш відповідними творчій ролі соціалістичної держави в побудові соціалізму і комунізму. Як констатували радянські вчені, саме за допомогою нормативно-правових актів держава найефективніше досягає усунення віджилих суспільних відносин, безперервного вдосконалення і підйому на вищий ступінь нових суспільних відносин. З цього приводу В. Н. Синюков вказує: «традиційно вважалось, що правовій системі соціалізму як юридичного джерела властивий, в основному, тільки нормативний акт як веління загального характеру про належну (або можливу) поведінку. Решта суб'єктів – громадяни і «правозастосувачі» – лише дотримуються, виконують, використовують і застосовують наперед встановлену абстрактну форму»¹. Поряд з тим, як ми зазначали, незважаючи на те, що нормативно-правовий акт є основним джерелом фінансового права, до системи останніх включаються й інші елементи.

Говорячи про нормативно-правові акти як основне джерело фінансового права, слід приєднатися до думки М. П. Кучерявенка, який стверджує, що у порівнянні з іншими джерелами права нормативно-правові акти більше традиційні й зручні для правової системи України. Це пов'язано з їхніми певними перевагами: орієнтованістю на численне застосування у зв'язку з абстрактністю формулювань приписів; безліччю видів і визначеністю ієрархії в їх системі; значимістю регульованих питань або проблем; зручністю застосування й контролю за їх застосуванням².

Визнаючи одним із джерел фінансового права нормативно-правовий акт, необхідно звернути увагу на питання стосовно того, який нормативно-правовий акт можна вважати джерелом саме фінансового права. Таке питання є актуальним з огляду на те, що не всі нормативно-правові акти цілком присвячені врегулюванню фінансових відносин, деякі з них містять не лише фінансово-правові норми, а й норми інших галузей права. Над цим питанням вчені стали замислюватися доволі давно. Приміром, ще в 1960-х рр., даючи на нього відповідь, але сто-

¹ Синюков В. Н. Российская правовая система. Введение в общую теорию. – Саратов, 1994. – С. 395.

² Кучерявенко Н. П. Курс налогового права: В 6 т. – Харьков: Легас, 2004. – Т. 2: Введение в теорию налогового права. – С. 540.

совно джерел конституційного права, В. Ф. Коток вказував, що деякі джерела конституційного права представлені нормативно-правовими актами цілком, тоді як в окремих випадках джерелами можуть бути не нормативні правові акти в цілому, а окремі норми, що містяться в них¹. Поряд з тим ми не згодні з такою позицією вже тому, що джерелом права, будь-то конституційного чи фінансового, є не норма, а нормативно-правовий акт. У зв'язку з цим нам імпонує думка Ю. О. Крохіної, яка влучно підкреслює, що ними може вважатися будь-який нормативно-правовий акт, що містить положення щодо фінансової діяльності держави та місцевого самоврядування, оскільки норми фінансового права часто містяться у нормативних актах, що належать й до інших галузей права². Яскравими прикладами може бути, по-перше, Конституція України, яка містить фінансово-правові норми, зокрема статті 67, 85, 92 та ін., а також низка законів, як-то: закони України «Про місцеве самоврядування в Україні» (статті 61, 62, 63 та ін.), «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» (статті 16, 18 тощо) та інші.

Як вбачається, це дає нам підстави для класифікації джерел фінансового права – нормативно-правових актів, що містять фінансово-правові норми на: 1) комплексні – ті, що покликані врегульовувати не тільки фінансові, а й інші суспільні відносини, а також 2) фінансові, що містять виключно фінансово-правові норми. Таке розмежування дозволить чітко окреслити коло суспільних відносин, регульованих фінансовими правовими актами, виокремити їх специфіку у порівнянні з іншими актами.

Показово, що аналіз Наказу Міністерства юстиції України від 25 листопада 2002 р. № 102/5 «Про затвердження Порядку проведення державної реєстрації нормативно-правових актів у Міністерстві юстиції України та включення їх до Єдиного державного реєстру нормативно-правових актів»³ дозволив Л. К. Вороновій сформулювати таке визначення: нормативно-правовий акт, що регулює фінансові відносини – це офіційний письмовий документ, прийнятий або виданий уповноваженим на це органом у визначеній законодавством

¹ Коток В. Ф. О предмете и источниках конституционного права социалистических стран // Конституционное право социалистических стран. – М., 1963.

² Крохина Ю. А. Финансовое право России: Учебник. – М.: Норма, 2004. – С. 73.

³ Про затвердження Порядку проведення державної реєстрації нормативно-правових актів у Міністерстві юстиції України та включення їх до Єдиного державного реєстру нормативно-правових актів: Наказ М-ва юстиції України від 25.11.2002 р. № 102/5 // Офіц. вісн. України. – 2002. – № 48. – Ст. 2194.

формі за встановленою процедурою, який спрямовано на регулювання фінансових відносин і містить нормативні приписи (не має персоналізованого характеру, розрахований на багаторазове застосування, і дія його не вичерпується одноразовим виконанням)¹.

Фінансові нормативно-правові акти мають загальні риси, що притаманні всім без виключення нормативно-правовим актам, а також характеризуються певними особливостями. Так, фінансові, як і всі інші нормативно-правові акти, є державними за своїм характером; вони видаються або санкціонуються лише органами держави; мають вольовий характер та містять державну волю; з порушенням їх приписів пов'язується настання юридичних наслідків². Щодо їх специфіки, то фінансові нормативно-правові акти характеризуються певною спрямованістю, коли всі приписи, що у них містяться, мають чітко виражену мету, належне здійснення фінансової діяльності, а саме мобілізації, розподілу або використання грошових коштів централізованих і децентралізованих публічних фондів, що забезпечують належне виконання завдань і функцій держави.

Нормативно-правові акти, що є джерелами фінансового права, можна класифікувати за різними критеріями, наприклад, формою, юридичною силою, колом об'єктів, на які поширюється їх дія, обсягом регулювання, їх змістом, процедурою прийняття та ін.³ Так, відповідно до юридичної сили нормативно-правові акти розподіляються на закони та підзаконні акти (постанови Верховної Ради України, Верховної Ради Автономної Республіки Крим, постанови й декрети Кабінету Міністрів України й Ради міністрів Автономної Республіки Крим, укази та розпорядження Президента України, рішення місцевих Рад тощо).

Конституція України як Основний Закон держави є нормативно-правовим актом, що містить норми, спрямовані на врегулювання широкого комплексу суспільних відносин. Не винятком з цього виступають і фінансові відносини, що виникають у процесі мобілізації, розподілу та використання коштів централізованих і децентралізованих публічних фондів. Тому традиційно саме Конституцію вважають ви-

¹ Воронова Л. К. Фінансове право України: Підручник. – К.: Прецедент; Моя книга, 2006. – С. 48.

² Проблемы теории государства и права: Учеб. пособие / Под ред. М. Н. Марченко. – М.: Юристъ, 2003. – С. 501.

³ Венгеров А. Б. Теория государства и права: Учебник. – М.: Омега – Л, 2006. – С. 394–395.

значальним, базовим джерелом будь-якої галузі права, у тому числі й фінансового. З цього приводу Л. К. Воронова вказує: як і в будь-якій галузі права, основним її джерелом є Конституція України, що вміщує принципи положення, на яких будується і галузь фінансового права¹. Такої ж позиції дотримуються й інші вчені, які займаються проблемами фінансового права². Наприклад, Ю. О. Крохіна вважає, що в правовій системі Російської Федерації, як й іншої держави, основоположне місце займає Конституція, яка є головним джерелом фінансового права й основою нормативно-юридичного регулювання суспільних відносин з приводу створення, розподілу та використання централізованих і децентралізованих грошових фондів держави й муніципальних утворень³. У зв'язку цим справедливим є твердження Ю. М. Тодики, що Конституція – безпосереднє джерело національного права⁴.

Поряд з тим висловлюються й протилежні думки щодо визначення Конституції як джерела фінансового права. Так, Н. І. Чужикова стверджує, що Конституція РФ не є джерелом фінансового права. За її словами, фінансово-правові норми, що містяться в ній, є конституційно-правовими та складають основу, базу розвитку фінансового законодавства, що не змінює їх галузевої належності до конституційного права⁵. До речі, таку точку зору обстоюють й інші науковці. Наприклад, Е. А. Лук'янова зазначає, що кожна норма, сформована в статтях Конституції, є нормою державного права. Поряд з тим вона констатує, що конституційні положення відтворюються в актах, що є джерелами інших галузей права⁶. На наш погляд, погодитися з такими міркуваннями досить складно, оскільки кожна галузь права врегульовує певне коло суспільних відносин, які є її предметом. Конституційне право не може одночасно упорядковувати відносини, які є предметом інших галузей права, у тому числі і фінансового. З цього приводу влучно підкреслює В. А. Тархов, що не можна не заперечувати,

¹ Воронова Л. К. Фінансовое право України: Підручник. – К., 2006. – С. 48.

² Алисов Е. А. Финансовое право Украины: Учеб. пособие. – Харьков, 2000. – С. 32; Финансовое право: Учеб. пособие / Под ред. М. М. Рассолова. – М., 2002. – С. 18; Орлюк О. П. Финансовое право: Навч. посіб. – К., 2003. – С. 32, 33; Финансовое право: Учебник / Под ред. О. Н. Горбуновой. – М., 2001. – С. 40.

³ Крохина Ю. А. Финансовое право России: Учебник. – М., 2004. – С. 75.

⁴ Конституція України – Основний закон держави і суспільства: Навч. посіб. – Х., 2001. – С. 55, 56.

⁵ Чужикова Н. И. Источники финансового права: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.14. – Воронеж, 2004. – С. 13.

⁶ Лукьянова Е. А. Закон как источник советского государственного права. – М.: МГУ, 1988. – С. 51.

що у Конституції міститься низка норм адміністративного, земельного, фінансового, цивільного і т. ін. Віднести їх всіх до державного права було б невірно. Це означало б визнання його над галуззю права, для чого немає підстав¹.

Дійсно, серед правових актів, у тому числі й тих, що регулюють фінансові відносини будь-якої держави, конституція посідає особливе місце. З цього приводу Ю. О. Тихомиров і І. В. Котелевська зазначають, що саме конституція є загальновизнаною платформою існування суспільства і являє собою офіційний виразник її інтересів². Отже, саме Конституції України, яка є Основним Законом держави, підґрунтям її правової й політичної систем, належить особливе, визначальне місце у всіх сферах життєдіяльності країни. Усі положення, які містяться в ній, є основоположними, первинними, установчими, визначальними.

Особливість Конституції України як джерела фінансового права обумовлюється її характеристиками як Основного Закону країни. За словами В. М. Шаповала, визначення Конституції як Основного Закону України означає, що вона є правовою основою держави або формальною і змістовною основою права, має найвищу юридичну силу³. Її властивостями є нормативність, установчість, програмність. Окрім того, вона є вищим правовим актом держави та базою поточного законодавства; має вищу юридичну силу й підвищену стабільність; особливо охороняється державою та справляє вирішальний вплив на суспільні відносини⁴. Будь-яка конституційна норма, незалежно від місця, яке вона займає у Конституції, виконуваних функцій та цілей виступає чинною нормою, а сама Конституція – такою частиною законодавства, яка справляє регулюючий вплив на суспільні відносини, обмежує державу й її органи правом, закріплює права й свободи людини й громадянина у якості суб'єктивних прав, що покладають на державу цілком визначені обов'язки і підлягають судовому захисту⁵. Як вбачається, Конституція відіграє провідну роль у системі джерел усіх без винятку галузей права України.

¹ Тархов В. А. Конституционные отношения // Правоведение. – 1981. – № 2. – С. 2.

² Правовые акты. Учебно-практическое и справочное пособие / Ю. А. Тихомиров, И. В. Котелевская. – М., 1999. – С. 45.

³ Див. окрему думку судді // Відом. Верхов. Ради України. – 11.03.2003.

⁴ Тодыка Ю. Н. Конституция Украины: проблемы теории и практики: Монография. – Харьков, 2000. – С. 54–69.

⁵ Кутафин О. Е. Предмет конституционного права. – М.: Юрист, 2001. – С. 177.

Аналіз норм Конституції України як основного джерела фінансового права дозволяє зробити такі висновки. По-перше, Конституція посідає верховне місце в системі джерел фінансового права. Це обумовлюється її установчим характером та прямою дією її норм (ст. 8). Так, Конституція приймається парламентом від імені народу. Вона регулює найбільш значущі, фундаментальні суспільні відносини. Застосування конституційних положень можливе без додаткової їх регламентації в інших законах. Але, як слушно зазначають Ю. М. Тодика і В. Я. Тацій, положення статті Конституції про пряму дію конституційних норм не відкидає, а вимагає ґрунтовного забезпечення нормативного регулювання суспільних відносин поточним законодавством¹.

По-друге, Конституція має вищу юридичну силу стосовно інших нормативно-правових актів, у тому числі й тих, що містять норми фінансового права. Зокрема, ст. 8 Основного Закону встановлює, що Конституція має найвищу юридичну силу. Це характеризує її місце в ієрархії нормативно-правових актів, чинних в Україні, та означає, що вона має верховенство над усіма іншими законами, що всі норми й інститути поточного законодавства, і фінансового зокрема, не повинні суперечити її положенням. Але слід зазначити, що не всі фінансово-правові норми відповідають Конституції України. Про це свідчать численні рішення Конституційного Суду України щодо визнання певних норм фінансового (податкового) права такими, що не відповідають чинній Конституції України². А отже, процес вдосконалення фінансового законодавства триває ще й дотепер.

По-третє, вона виступає базою для поточного фінансового законодавства та визначає його характер. У ст. 92 закріплено, що виключно законами України встановлюються: Державний бюджет і бюджетна система України; система оподаткування, податки та збори; засади створення і функціонування фінансового, грошового, кредитного й інвестиційного ринків; статус національної, а також іноземних валют на території України; порядок утворення й погашення державного внутрішнього й зовнішнього боргу; порядок випуску й обігу державних цінних паперів, їх види й типи.

¹ Тацій В. Я., Тодика Ю. М. Проблеми становлення сучасного конституціоналізму в Україні // Право України. – 2001. – № 6. – С. 7.

² Див. наприклад: Рішення Конституційного Суду України від 23 грудня 1997 р., від 5 квітня 2001 р.; від 29 січня 2002 р. // Офіц. вісн. України. – 1998. – № 1. – Ст. 151; – 2001. – № 43. – Ст. 1933; – 2002. – № 22. – Ст. 1068.

У цьому контексті слід погодитися з міркуваннями В. П. Колісника, що положення ст. 92 Конституції України означають, що зазначені питання, суспільні відносини та сфери діяльності можуть бути врегульовані лише законом як актом вищої юридичної сили, ухваленим парламентом з дотриманням спеціальної процедури. Інакши кажучи, ухваливши 28 червня 1996 р. Конституцію, Верховна Рада України фактично взяла на себе зобов'язання всі зазначені питання, сфери діяльності та суспільні відносини, що з ними пов'язані, стосуються зазначених сфер чи опосередковують їх, врегулювати саме законами, а не шляхом прийняття якихось інших актів (постанов, заяв, декларацій, звернень, актів тощо). Імперативні вимоги, вміщені у ст. 92 Основного Закону України, слід розуміти так, що всім іншим органам публічної влади (як віднесеним до інших гілок влади, так і тим з них, які формально перебувають поза межами поділу влади) категорично забороняється ухвалювати будь-які нормативно-правові акти, спрямовані на безпосереднє чи опосередковане регулювання зазначених у цій конституційній нормі питань¹.

Отже, виходячи з цього конституційного положення саме законам – нормативним актам, що мають вищу юридичну силу, належить урегульовувати фінансові відносини, а всі інші (підзаконні) нормативні акти мають бути видані виключно на підставі закону й обов'язково йому відповідати. Більш того, розробляючи чітку концепцію щодо нормативно-правових актів як джерел фінансового права, необхідно обов'язково дотримуватися принципу верховенства закону щодо регулювання фінансових відносин, який закріплено у вказаній статті Конституції України.

Конституція відіграє роль юридичної основи поточної нормотворчої та правозастосовної діяльності. Про вплив положень Конституції України на фінансове законодавство свідчить конкретна практика. Наприклад, після прийняття Основного Закону почався новий етап нормотворчої діяльності, зокрема було прийнято 11 липня 1996 р. Закон України «Про Рахункову палату», 21 травня 1997 р. Закон України «Про

¹ Конституція України: досвід реалізації та шляхи удосконалення: Матеріали «круглого столу», організованого і проведеного Науково-дослідним інститутом державного будівництва та місцевого самоврядування АПрН України з нагоди 10-ї річниці прийняття Конституції України. м. Харків, 21 червня 2006 р. / Ред. кол. Ю. П. Битяк, І. В. Яковюк, Г. В. Чапала. – Х.: Право, 2006. – С. 6.

місцеве самоврядування в Україні» та внесені зміни та доповнення у безліч інших нормативно-правових актів та ін.

По-четверте, Основний Закон визначає види нормативно-правових актів, які є джерелами фінансового права. Відповідно до ст. 91 Верховна Рада України приймає закони, постанови й інші акти; ст. 107 Президент України на основі та на виконання Конституції і законів України видає укази і розпорядження; ст. 117 Кабінет Міністрів України видає постанови і розпорядження. Окрім того, згідно зі ст. 9 до системи джерел фінансового права також включені чинні міжнародні договори, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України.

По-п'яте, Конституція характеризується широтою змісту її норм. Якщо всі інші джерела фінансового права пов'язані з регулюванням будь-якого напрямку фінансової діяльності держави та місцевого самоврядування, то Конституція України впливає на всі напрямки – мобілізацію, розподіл або витрачання грошових коштів публічних фондів, а отже, врегульовує одночасно декілька видів фінансових відносин. Прикладом можуть бути статті 95–98, що подають засади побудови бюджетної системи, бюджетного періоду, обов'язки Кабінету Міністрів України в галузі Державного бюджету України; ст. 98, яка закріплює, що контроль за використанням коштів Державного бюджету від імені Верховної Ради України здійснює Рахункова палата. Стаття 99 визначає грошовою одиницею України гривню. Стаття 100 встановлює, що Рада Національного банку України розробляє основні засади грошово-кредитної політики та здійснює контроль за її проведенням.

По-шосте, вона містить принципи, які є основою змісту фінансової діяльності держави та органів місцевого самоврядування, а також відображають характер конституційного регулювання фінансових відносин і мають базове значення для фінансового права в цілому. Зокрема, це такі принципи: верховенство права (ст. 8), гласність (ст. 57), законність (статті 6, 8, 19, 113, 117, 118), пріоритет прав і свобод людини й громадянина (ст. 3), відповідальність держави за свою діяльність (ст. 3), принцип розподілу компетенції у фінансовій сфері між представницькими та виконавчими органами, що впливає з принципу розподілу влади (ст. 6) та ін. Ці принципи не можуть бути порушені при здійсненні фінансової діяльності.

По-сьоме, Конституція встановлює компетенцію певних державних органів у галузі фінансової діяльності. Наприклад, до повноважень Верховної Ради України віднесено (ст. 85): затвердження державного бюджету України та внесення змін до нього; контроль за виконанням державного бюджету України та прийняття рішення щодо звіту про його виконання; затвердження рішень про надання Україною позик й економічної допомоги іноземним державам та міжнародним організаціям, а також про одержання Україною від іноземних держав, банків і міжнародних фінансових організацій позик, не передбачених державним бюджетом України, здійснення контролю за їх використанням та ін.

По-восьме, вона закріплює права й обов'язки громадян у фінансовій сфері. Стаття 67 Конституції України віднесла до конституційного обов'язку кожного сплачувати податки й збори в порядку і розмірах, встановлених законом, і щорічно подавати до податкових інспекцій за місцем проживання декларації про свій майновий стан та доходи за минулий рік у порядку, встановленому законом.

Провідна роль Конституції України серед джерел фінансового права – не специфіка України, а досить типове явище для багатьох країн світу. Наприклад, багато норм Конституції Російської Федерації мають пряму фінансово-правову спрямованість. Зокрема, у ст. 57 закріплено обов'язок кожного платити законно встановлені податки і збори; ч. 3 ст. 75 визначає, що система податків, які справляються до федерального бюджету, і загальні принципи оподаткування і зборів у Російській Федерації встановлюються федеральним законом; п. «з» ст. 71 відносить до відання Російської Федерації федеральний бюджет, федеральні податки і збори, федеральні фонди регіонального розвитку; ч. 4 ст. 75 встановлює, що державні позики випускаються в порядку, що визначається федеральним законом, і розміщуються на добровільній основі; ч. 5 ст. 101 контроль за виконанням федерального бюджету, покладено на Рахункову палату; ч. 3 ст. 104 встановлює, що законопроекти про введення або відміну податків, звільнення від їх сплати, про випуск державних позик, про зміну фінансових зобов'язань держави, а також інші законопроекти, що передбачають витрати за рахунок федерального бюджету, можуть бути внесені лише за наявності висновку Уряду РФ; ст. 106 закріплює обов'язковість розгляду Радою Федерації прийняті Державною Думою федеральні закони з питань федерального бюджету й федеральних податків і зборів; ч. 1 ст. 114 встановлює, що Уряд РФ розробляє і надає Державній Думі федеральний бюджет

і забезпечує його виконання, а також подає Державній Думі звіт про виконання федерального бюджету¹.

На конституційному рівні врегульовані фінансові відносини також в інших державах. Наприклад, окремий розділ, який має назву «Фінанси», містить Основний Закон Федеративної Республіки Німеччини та Конституція Японії². Також фінансово-правові норми наявні в Конституціях таких країн: Австрійська Республіка (розділ V «Контроль за розрахунковою і фінансовою діяльністю»), Республіка Албанія (частина XIII «Державні фінанси»), Бельгія (частина V «Про фінанси»), Іспанія (розділ VII «Економіка і фінанси»), Республіка Кіпр (частина XI «Положення про державні фінанси»), Литовська Республіка (глава XI «Фінанси і державний бюджет»), Велике герцогство Люксембург (глава VIII «Про фінанси»), Мальтійська Республіка (глава IX «Фінанси»), Республіка Молдова (розділ IV «Національна економіка і публічні фінанси»), Республіка Польща (розділ X «Публічні фінанси»), Румунія (частина IV «Економіка і публічні фінанси»), Республіка Словенія (розділ VI «Публічні фінанси»), Турецька Республіка (частина IV «Фінансові та економічні положення»), Фінляндія (глава VII «Державні фінанси») тощо³. Як вказує Г. П. Толстопятенко, зміст та обсяг фінансово-правових норм у конституції визначається законодавцем виходячи з розуміння необхідності регулювання даних відносин на конституційному рівні. В цілому конституції, що прийняті у другій половині XX ст., детальніше регламентують фінансові відносини, ніж ті, що були прийняті раніше⁴. Таким чином, можна стверджувати, що майже кожна держава, виходячи з великого значення фінансових відносин для належного її функціонування, прагне їх врегулювати саме на конституційному рівні.

Отже, не викликає сумніву велика роль Конституції України у створенні підґрунтя та безпосередньому урегулюванні фінансових відносин. За допомогою норм, що вона містить, створюються умови для функціонування фінансової системи країни. Окрім того, Конституція є основою для реформування всього масиву нормативно-правових

¹ Конституция Российской Федерации // ИПС «Консультант Плюс». – <http://www.consultant.ru/popular/cons/>.

² Конституции зарубежных государств: Учеб. пособие / Сост. В. В. Маклаков. – М.: Волтерс Клувер, 2003. – С. 139–146, 427, 428.

³ Див.: Конституции государств Европы: В 3 т. / Под ред. Л. А. Окунькова. – М., 2001.

⁴ Толстопятенко Г. П. Европейское налоговое право. Сравнительно-правовое исследование. – М.: Норма, 2001. – С. 94.

актів, що врегульовують здійснення фінансової діяльності держави, систематизації фінансового законодавства.

Закони, що містять фінансово-правові норми, на відміну від інших нормативно-правових актів, характеризуються такими ознаками¹. По-перше, вони приймаються вищим представницьким органом держави або безпосередньо народом. По-друге, регулюють найважливіші соціально значущі суспільні відносини. Однак, як слушно вказує А. Б. Венгеров, визначити ці суспільні відносини як предмет законодавчого регулювання завжди було великою соціально-економічною, політичною проблемою, сферою реалізації соціальних й інших інтересів, боротьби політичних сил². По-третє, містять первинні норми, є базою поточної правотворчості. По-четверте, мають вищу юридичну силу щодо всіх нормативно-правових актів. І нарешті, по-п'яте, приймаються в особливому порядку.

Однак використання при впорядкуванні фінансових відносин закону має певні особливості: 1) слід говорити не про окремо діючі фінансові закони, а про групу взаємозалежних законів; 2) дія багатьох спеціальних фінансових законів неможлива без широкої системи підзаконних актів – інструкцій, роз'яснень³. Але тут необхідно акцентувати увагу на деяких проблемах. По-перше, слід відзначити недостатню ефективність прийнятих як фінансових законів, так і інших нормативно-правових актів, що містять фінансово-правові норми. Так, основними недоліками є їхня велика кількість (причому як законів, так і підзаконних нормативних актів), безліч змін і доповнень до вже прийнятих актів, зовнішні й внутрішні протиріччя їх положень. До того ж більша частина законодавчих актів не має достатньої наукової обґрунтованості, що призводить до неоднозначного тлумачення норм права.

По-друге, існує також проблема пріоритету закону в системі нормативно-правових актів, що регламентують фінансову діяльність у державі. У зв'язку з цим не можна не згадати твердження Л. С. Явича, що значення закону перебуває в прямій залежності від реальної влади й авторитету в політичному житті країни представницьких органів

¹ Загальна теорія держави та права: Підручник / За ред. М. В. Цвіка, В. Д. Ткаченка, О. В. Петришина. – Х.: Право, 2002. – С. 299–300.

² Венгеров А. Б. Теория государства и права: Учебник. – М.: Омега – Л, 2006. – С. 395.

³ Фінансове право України: Підручник / За ред. М. П. Кучерявенка. – К.: Юрінком Інтер, 2004. – С. 51.

держави (парламентів тощо), зрештою – від економічної й політичної структури¹.

Дійсно, ми солідарні з Ю. О. Тихомировим, який зауважує з цього приводу: «Співвідношення закону й підзаконних актів залишається гострою проблемою. Норми закону часто порушуються й ігноруються. Тим часом має йтися про сувору орієнтацію всіх державних та інших структур на виконання законів, про перенесення центру тяжіння у діяльності органів виконавчої влади на організацію їх виконання й контроль, про прийняття рішень у межах законно встановленої компетенції органів, про відміну та зміну управлінських актів у відповідності до знову прийнятого закону, про відповідальність за похибки та порушення законності»².

Однак необхідно вказати, що значні кроки щодо вирішення цього складного питання вже зроблені. Про це свідчить Конституція України, де в ч. 2 ст. 92 відбився принцип верховенства закону в системі інших нормативно-правових актів – джерел фінансового права. Зокрема, йдеться, що виключно законами України встановлюються: Державний бюджет і бюджетна система України; система оподаткування, податки й збори; засади створення й функціонування фінансового, грошового, кредитного та інвестиційного ринків; статус національної, а також іноземних валют на території України; порядок утворення й погашення державного внутрішнього й зовнішнього боргу; порядок випуску й обігу державних цінних паперів, їх види й типи. У цьому контексті доречно навести вислів М. М. Марченка, що важливість чіткого визначення й законодавчого закріплення питань, що підлягають виключному регулюванню законами, ніким не піддається й не може піддаватися сумніву, тому що від цього значною мірою залежить стрункість, упорядкованість й ефективність усєї національної правової системи³. Отже, у такий спосіб конституційною нормою визначене коло фінансових відносин, регулювання яких має здійснюватися виключно законом.

Саме закони – правові акти, що виходять від вищого органу законодавчої влади – парламенту, і наділені вищою юридичною чинністю, а не підзаконні акти, повинні стати основним джерелом права у сфері фінансової діяльності держави й місцевого самоврядування.

¹ Явич Л. С. Общая теория права. – Л.: Изд-во ЛГУ, 1976. – С. 115.

² Теория компетенции. – М., 2001. – С. 73.

³ Марченко М. Н. Источники права: Учеб. пособие. – М.: ТК Велби, Проспект, 2005. – С. 128.

Всі інші підзаконні нормативні акти мають бути видані виключно на підставі закону й обов'язково йому відповідати. Неодмінною вимогою, пропонованою до будь-якого нормативно-правового акта, поряд з необхідністю його видання в рамках компетенції відповідного державного органу, його суворої визначеності й ін., є вимога його суворої відповідності актам вищих органів, тобто вимога обов'язкового проходження принципу ієрархічності, за допомогою якого в праві досягаються єдність численних правових актів (норм) і їхня погодженість на дія»¹.

Але на практиці не завжди законам відведена провідна роль у регулюванні фінансових відносин. Наприклад, ще й дотепер справляння єдиного податку регламентується Указом Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» тощо. Більше того, положення, що закріплені у законах, доволі часто змінюються або розширюються підзаконними актами. Прикладів тому є безліч, приміром, численні накази Державної податкової адміністрації України, що суперечать, змінюють або доповнюють приписи низки нормативних актів, які відповідно до принципу ієрархічності знаходяться на вищій сходинці у системі джерел фінансового права².

Поряд з тим відмовитися від видання підзаконних нормативних актів неможливо й недоцільно. На це звертають увагу багато науковців. По-перше, законодавець не має можливості передбачити і регламентувати всю сукупність різних за своєю суттю, таких, що різняться залежно від умов, місця і часу, суспільних відносин. По-друге, підзаконні акти здатні значно оперативніше, ніж закони, реагувати на зміни в об'єкті правового регулювання і через це дозволяють зі значно меншими втратами подолати прогалини у законі до його поповнення законодавцем. По-третє, спроба обійтися у правовому регулюванні без підзаконних актів спричинила б не лише надмірне наван-

¹ Кутафін О. Е. Предмет конституционного права. – М.: Юристъ, 2001. – С. 97.

² Так, численними наказами Державної податкової адміністрації України фактично змінені положення Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств», Указу Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» та ін. Див. докладніше: Дмитрик О. О. Джерела фінансового права: сутність, види, система // Проблеми правознавства та правоохоронної діяльності: Зб. наук. пр. – Донецьк: Дон. юрид. ін-т МВС при ДонНУ, 2005. – № 2. – С. 124–132; Дмитрик О. О. Ієрархія джерел фінансового права // Проблеми законності: Респ. міжвідом. наук. зб. / Відп. ред. В. Я. Тацій. – Х.: Нац. юрид. акад. України, 2010. – Вип. 108.

таження на законодавчі органи і відповідно до цього уповільнення темпів обговорення та прийняття законів, а й негативно вплинула б на саму якість законів. По-четверте, виконавча влада за відсутності нормотворчих повноважень просто не зможе функціонувати¹. Отже, ми цілком погоджуємося з твердженням Л. С. Зівса, який справедливо підкреслював, що «... закон не є єдиною формою буття правової норми»². Усе це вказує на необхідність побудови стрункої ієрархічної системи джерел фінансового права й системи нормативно-правових актів за обов'язкового глибокого переосмислення значення підзаконних правових актів у ній.

До речі, ця проблема може бути вирішена з прийняттям Закону України «Про нормативно-правові акти». Сьогодні ж, за відсутності такого закону, в ситуації, коли норми закону або іншого нормативно-правового акта, що регулюють фінансові відносини, суперечать нормам іншого нормативно-правового акта, необхідно виходити з положень, розроблених теорією права. Так, відповідно до принципу ієрархічності джерел права, про який ішлося вище, при колізії фінансово-правових норм, що містяться в нормативно-правових актах, виданих різними державними органами, застосовується норма, прийнята вищим органом. Зокрема, О. О. Кутафін вказує, що ієрархія нормативних актів є відображенням ієрархії самих державних органів. Місце та роль нормативних актів певного різновиду в системі нормативних актів держави залежать від місця та ролі відповідних органів держави в загальній системі державних органів³. Таким чином, юридична сила того чи іншого нормативно-правового акта, в тому числі й фінансового, визначається статусом, компетенцією органа, що видає відповідний акт. На нашу думку, вказане положення обов'язково має бути закріплено в Законі України «Про нормативно-правові акти».

Наслідком цього є те, що з розвитком держави, створенням нових та вдосконаленням діючих її органів виникає необхідність наділення їх повноваженнями щодо видання нормативно-правових актів, що свідчить про розширення кола суб'єктів правотворчості та системи нормативно-правових актів – джерел фінансового права. Здебільшого

¹ Наприклад див.: Демків Р. Роль закону в нормативно-правовому регулюванні діяльності міліції // *Право України*. – 2006. – № 8. – С. 88–91. Кузьмін І. Ф., Поленина С. В. «Закон о законах»: проблемы издания и содержания // *Сов. государство и право*. – 1989. – № 12. – С. 3–9.

² Зивс Л. С. *Источники права*. – М.: Наука, 1981. – С. 23.

³ Кутафін О. Е. *Предмет конституционного права*. – М.: Юристъ, 2001. – С. 169–170.

це стосується нормотворчої діяльності органів виконавчої влади, що інколи призводить навіть до зміни змісту норм права, на підставі яких останні були видані. Отже, системі нормативно-правових актів, що регулюють фінансові відносини, на сьогодні властиве значне розширення нормотворчої діяльності органів виконавчої влади. Це, у свою чергу, суттєво впливає на систему джерел фінансового права, що виявляється передусім у фактичному зрівнянні сили підзаконних актів із законами, та може призвести до нехтування принципом верховенства права й закону, що для правової держави, якою є Україна, неприпустимо. Сказане ще раз підкреслює необхідність розробки чіткої концепції джерел фінансового права, і особливо, нормативно-правових актів як основного їх виду, побудови їх стрункої ієрархічної системи, з'ясування їх співвідношення тощо.

Аналізуючи джерела фінансового права, неможливо обминути увагою питання, що має велике методологічне значення, стосовно чіткого встановлення видів джерела фінансового права. Так, С. Л. Зівс звертає увагу на суттєву властивість джерел права, зокрема він вказував, що зовнішня форма вираження й конституювання норми права має бути заздалегідь визначена, тобто види джерел права повинні бути встановлені¹. У цьому контексті необхідно зазначити, що Конституція України в статтях 91, 93, 106, 117 та ін. встановлює правотворчі повноваження певних органів держави та місцевого самоврядування, тим самим закріплюючи основні види нормативно-правових актів. Таким чином, можна зробити висновок, що в процесі правового регулювання суспільних відносин, у тому числі фінансових, можуть використовуватися різні форми об'єктивізації норм права: закони, укази, постанови, розпорядження тощо. Разом з тим можна констатувати, що ні в Конституції України, ні іншому законі (нормативно-правовому акті) не визначено ні стрункої системи нормативно-правових актів, що діють у державі, їх ієрархію та співвідношення, ні системи джерел права. Це повною мірою стосується й джерел фінансового права.

На жаль, у чинному українському законодавстві ми не знайдемо жодної правової норми, якою були б закріплені система і види джерел права, фінансового зокрема. Міркуючи про вирішення цієї ситуації, деякі вчені висловлюють думку стосовно домінуючого значення у системі джерел права – нормативно-правових актів – саме кодифікованих актів. Можна погодитися з тим, що кодекс являє собою укрупнений зведений акт, що дозволяє детально регулювати певну сферу однома-

¹ Зівс Л. С. Источники права: Монография. – М.: Наука, 1981. – С. 23.

нітних суспільних відносин¹, він є своєрідним «основним законом» відповідної галузі². Створення кодексів, безумовно, один із ефективних шляхів вирішення проблеми ліквідації множинності актів, діючих з одного й того ж питання³. Мабуть, з цим складно сперечатися. Однак фінансове право не має такого кодифікованого акта та навряд чи в умовах сьогодення Фінансовий кодекс потрібний.

Поряд з тим ми вважаємо, що закріпити принципи регулювання фінансових відносин і фінансової діяльності, правові інститути, основні нормативно-правові поняття та терміни, властиві галузі, правовий статус суб'єктів фінансових відносин та інші найважливіші норми, що мають бути орієнтиром при ухваленні законів та інших нормативно-правових актів у сфері фінансів, усе ж таки потрібно. Мова йде про необхідність розробки та прийняття Закону України «Про фінанси», «Про фінансову діяльність держави» або «Про публічні фінанси», який би виконував поєднуючу роль між різними інститутами та підгалузями фінансового права.

У зв'язку з цим ми приєднуємося до тверджень О. М. Горбунової, І. В. Рукавишникової та інших науковців, які наполягають на тому, що прийняття подібного акта дозволило б привести у відповідність до єдиних організаційно-правових принципів і методів правове регулювання різних видів фінансових відносин⁴. Як зазначає Г. В. Петрова, актуальність прийняття такого закону підтверджується практикою інших країн, наприклад Польщі⁵. До речі, вважаємо за доцільне у такому законі створити окрему статтю, в якій закріпити перелік джерел фінансового права.

У контексті розгляду джерел фінансового права важливого значення набуває проблема належного визначення поняття «фінансове законодавство», розкриття його змісту і співвідношення з іншими фінансово-правовими категоріями, зокрема з категорією «джерела фі-

¹ Зивс Л. С. Источники права: Монография. – М.: Наука, 1981. – С. 53.

² Див. наприклад: Кабрияк Р. Кодификации / Пер. с фр. Л. В. Головки. – М.: Статут, 2007. – 476 с.; Капліна О. В. Традиційний та новий погляд на шляхи подолання колізій норм кримінально-процесуального права // Вісн. Акад. прав. наук України. – 2007. – № 1(48). – С. 257.

³ Олейникова С. Г. Источники налогового права: Дис. ... канд. юрид. наук.: спец. 12.00.14. – Саратов, 2005. – С. 110.

⁴ Див.: Горбунова О. Н. Финансовое право и финансовый мониторинг в современной России: Монография. – М., 2003. – С. 118–158; Рукавишникова И. В. Метод финансового права: Монография / Отв. ред. Н. И. Химичева. – М.: Юристъ. – С. 20.

⁵ Петрова Г. В. Финансовое право: Учебник. – М.: Проспект, 2009. – С. 16.

нансового права». На жаль, сьогодні можна констатувати, що правове регулювання фінансових відносин характеризується певними спорами, що негативно впливає в цілому на розвиток соціально-економічних відносин у нашій країні. Так, дуже ускладнює застосування нормативно-правових актів, які регламентують фінансову діяльність, вільне поведіння законодавця з термінологією, а також невизначеність законодавця в питанні стосовно віднесення відповідних законів до конкретного виду – фінансових, бюджетних, податкових або інших. Слід зазначити, що при практичній реалізації законів дуже важливо дотримуватися точності термінології, виробленої юридичною наукою. Необхідність конкретної правової регламентації фінансових відносин вимагає зрозумілості у формулюванні окремих правових норм, чітку визначеність редакції актів законодавства, а також їх уніфікацію, що, у свою чергу, не повинно припускати вільне поведіння з теоретичними категоріями й необдумане їх застосування. Така ситуація створює труднощі у правотворчій і правозастосовчій діяльності, в систематизації правових актів, що регулюють фінансову діяльність держави. Тому її вирішення є важливим не тільки з теоретичної точки зору, а й має велике практичне значення.

Традиційно в теорії фінансове законодавство визначається як сукупність правових актів, що містять норми фінансового права. Але на запитання: які це нормативні акти (тільки закони, чи й підзаконні акти), які нормативно-правові акти можна вважати фінансовими, а які ні, – одностайної відповіді немає. Так, Л. К. Воронова переконує, що система фінансового законодавства становить собою ієрархічну сукупність законів і нормативно-правових актів з фінансових питань¹. Близькою до наведеної є точка зору О. П. Орлюк, яка зазначає, що фінансове законодавство є сукупністю законів та інших нормативно-правових актів, у яких фінансово-правові норми мають своє зовнішнє вираження². Схожою є також і позиція М. П. Кучерявенка, який стверджує, що фінансове законодавство, виступаючи формою реалізації фінансового права, містить досить широке коло нормативних актів, що регламентують фінансову діяльність. Його основу повинні складати тільки закони й найбільш важливі підзаконні акти (у більшості випадків прирівняні до

¹ Воронова Л. К., Криницький І. Е., Кучерявенко Н. П. Финансовое право: Учеб. пособие. – Харьков: Право, 2006. – С. 31.

² Фінансове право України: Підручник / За ред. М. П. Кучерявенка. – К.: Юрінком Інтер, 2004. – С. 51.

законів, якими були декрети Кабінету Міністрів України наприкінці 1992 – на початку 1993 р.)¹. Деякі науковці, визначаючи джерела фінансового права як сукупність законів та інших підзаконних нормативних актів представницьких і виконавчих органів державної влади й органів місцевого самоврядування, констатують, що всі вони і становлять фінансове законодавство². Отже, ці вчені є прихильниками широкого розуміння поняття «фінансове законодавство», оскільки до його складу включають не тільки закони, а й нормативно-правові акти Верховної Ради України, Президента, Кабінету Міністрів України тощо. До цього необхідно додати, що частиною національного законодавства відповідно до ст. 9 Конституції України є також чинні міжнародні договори, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України³.

Широке тлумачення терміна «фінансове законодавство», як бачимо, передбачає включення до його системи: а) законів України; б) чинних міжнародних договорів України, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України; в) постанов Верховної Ради України; г) указів Президента України; д) декретів й постанов Кабінету Міністрів України, прийнятих у рамках їх повноважень і відповідно до Конституції й законів України, що містять норми фінансового права. У такому разі фінансове законодавство охоплює не лише сукупність законів, а й підзаконних актів. До речі, таке розуміння деяким вченим дає підстави для ототожнення категорій «фінансове законодавство» і «джерела фінансового права», на що ми вже звертали увагу. Проте ми вважаємо таке ототожнення є методологічно невірним, що може бути обґрунтовано таким чином.

Аналіз положень чинних нормативно-правових актів, що регламентує фінансову діяльність держави й органів місцевого самоврядування, дозволяє констатувати, що законодавчого визначення терміна «фінансове законодавство» взагалі немає. Але при цьому при правовому врегулюванні таких видів фінансових відносин, як, приміром, бюджетні, податкові, валютні, у текстах певних нормативно-правових актів використовуються такі поняття, як «бюджетне законодавство», «валютне законодавство», «податкове законодавство», «податковий закон», «бюджетний закон» та ін.

¹ Орлюк О. П. Фінансове право: Навч. посіб. – К.: Юрінком Інтер, 2003. – 528 с.

² Відом. Верхов. Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 141.

³ Финансовое право: Учебник / Отв. ред. Е. Ю. Грачева, Г. П. Толстопятенко. – М.: ТК Велби, Проспект, 2004. – С. 25.

Наприклад, у ст. 4 Бюджетного кодексу України, що має назву «Склад бюджетного законодавства», вказано, що нормативно-правовими актами, що регулюють бюджетні відносини в Україні, є: а) Конституція України; б) цей Кодекс; в) закон про Державний бюджет України; г) інші закони, що регламентують бюджетні правовідносини; д) нормативно-правові акти Кабінету Міністрів; е) нормативно-правові акти центральних органів виконавчої влади; є) рішення органів АРК, місцевих державних адміністрацій, органів місцевого самоврядування. А ст. 9 цього Кодексу вказує на існування «податкових законів»¹.

Декрет Кабінету Міністрів «Про систему валютного регулювання і валютного контролю» використовує термін «валютне законодавство» взагалі без будь-якої його дефініції². Стаття 2 проекту Податкового кодексу України, що називається «Податкове законодавство», визначає, що податкове законодавство України базується на Конституції і складається з: а) цього Кодексу; б) Митного кодексу України (у частині про особливості оподаткування операцій по переміщенню товарів через митний кордон України); в) законів України, що регулюють відносини, передбачені ст. 1 цього розділу (Податкові закони); г) міжнародних договорів, якими регламентуються питання оподаткування, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України; д) нормативно-правових актів Кабінету Міністрів, прийнятих на підставі й на виконання даного Кодексу та інших податкових законів; е) рішень органів АРК, органів місцевого самоврядування, прийнятих відповідно до цього Кодексу та інших податкових законів³. Отже, детально не зупиняючись на аналізі явних недоліків положень названих актів⁴, можемо стверджувати, що законодавець також дотримується розширеного визначення терміна «законодавство».

Як вбачається, такі позиції законодавця базуються на рішенні Конституційного Суду України від 9 липня 1998 р. № 12-рп/98 у справі про тлумачення зазначеного терміна, що є першим офіційним його трактуванням. Згідно із цим рішенням під категорією «законодавство» слід розуміти як закони, так і засновані на них підзаконні нормативні акти,

¹ Відом. Верхов. Ради України. – 2001. – № 37–38. – Ст. 189.

² Там само. – 1993. – № 17. – Ст. 184.

³ Проект Податкового кодексу України // http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=85445&cat_id=70787.

⁴ Див., наприклад: Научно-практический комментарий Бюджетного кодекса Украины / Под общ. ред. Н. П. Кучерявенко. – Харьков: Одиссей, 2005. – С. 15, 16.

а також акти СРСР та УРСР, що не втратили силу¹. Як відверто зауважують науковці, подібне рішення було продиктовано насамперед нормативним масивом уже існуючого законодавства, в якому матеріалізовано досить широкий підхід до цього. При сучасних темпах та обсязі законодавчої діяльності має істотно збільшуватися й соціальна роль закону, його частка в нормативному масиві, що зумовлює появу інших підходів до тлумачення поняття «законодавство»². Тому в умовах сьогодення, мабуть, таку розширену інтерпретацію можна вважати дещо науково некоректною й майже неефективною для правової держави, якою себе оголосила Україна. У цьому контексті необхідно навести слова Л. С. Зівса, який підкреслював, що подібне розширене розуміння змісту законодавства мимоволі призводить до стирання межі між законами – актами законодавства в прямому й точному сенсі й усієї сукупності інших нормативних актів³.

Дійсно, розширене трактування терміна «законодавство» було виправданим, як справедливо зазначає Ю. О. Тихомиров, при впорядкуванні суспільних відносин у ситуації малої чисельності власне законів і тому такий підхід може мати історичне пояснення⁴. Але навряд чи воно є виправданим у сучасний період бурного розвитку законодавства, що регулює фінансові відносини. Більше того, беручи до уваги положення ст. 92 Конституції (згідно з яким виключно законами України встановлюються: а) Державний бюджет і бюджетна система країни; б) система оподаткування, податки і збори; в) засади створення й функціонування фінансового, грошового, кредитного й інвестиційного ринків; г) статус національної й іноземних валют на території держави; д) порядок утворення й погашення державного внутрішнього і зовнішнього боргу; е) порядок випуску й обігу державних цінних паперів, їх види й типи⁵), не можна допускати, щоб підзаконний акт, приміром, наказ будь-якого міністерства, діяв нарівні із законом, а тим більше підмінював його. Акти органів виконавчої влади, вважаємо, не слід відносити до законодавчих, а систему фінансового (бюджетного, податкового) законодавства повинні складати саме закони – норматив-

¹ Офіц. вісн. України. – 1998. – № 32. – Ст. 1209.

² Сучасні проблеми юридичної науки і правозастосовної діяльності: Тези доп. та наук. повідомл. учасн. наук. конф. молодих учених (м. Харків, 20–21 груд. 2001 р.) / За ред. М. І. Панова. – Х.: Нац. юрид. акад. України, 2002. – С. 4.

³ Зивс Л. С. Источники права. – М.: Наука, 1981. – С. 31.

⁴ Правовые акты: Учеб.-практич. пособие / Ю. А. Тихомиров, И. В. Котелевская. – М.: Юринформцентр, 1999. – С. 11.

⁵ Відом. Верхов. Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 141.

ні акти, що мають вищу юридичну чинність. Саме їм належить провідне значення в регламентації фінансових відносин.

Показово, що про першість закону в системі державних актів говорив О. Д. Градовський. Аналізуючи природу закону, судового рішення й адміністративного розпорядження, цей вчений наголошував, що закон посідає за ступенем своєї обов'язкової сили перше місце над іншими видами постанов і правил, оскільки саме ними одними встановлюються загальні норми для публічних і приватних відносин. У зв'язку з цим кожне законодавство повинно визначити ознаки, за допомогою яких кожна особа мала змогу відрізнити закон від інших розпоряджень, і, спираючись на закон, виконувати ці приписи¹.

Як вбачається, такий підхід дозволить повною мірою враховувати специфіку фінансового закону при його підготовці, прийнятті й реалізації, підкреслити значення закону в регулюванні фінансових відносин, розкрити системні зв'язки між різними нормативно-правовими актами. Він спрямований на забезпечення принципу верховенства закону, за якого всі інші нормативно-правові акти набувають характеристики підзаконних, тобто таких, що засновані на законі і йому не суперечать. Як справедливо вказав С. С. Алексєєв, існування категорії підзаконних актів визначено вимогою верховенства закону. В умовах суворой законності всі юридичні акти поділяються на дві супідрядні групи – закони і підзаконні акти². Окрім того, це дасть можливість чітко розташувати різні за юридичною силою нормативно-правові акти, коли кожний з них посяде своє місце та співвідношення з іншими видами, а також, у кінцевому рахунку, сприяє побудові ієрархічної системи як джерел фінансового права взагалі, так і нормативно-правових актів залежно від суб'єкта їх прийняття, з урахуванням особливостей їх правового статусу й призначення, а також повною мірою врахує специфіку фінансових відносин.

Більш поміркованим, але все ж таки не зовсім досконалим вбачається досвід російського законодавця³. Так, у ст. 2 Бюджетного кодексу Російської Федерації визначається структура бюджетного законо-

¹ Градовский А. Д. Начала русского государственного права: В 2 т. / Под ред. и с предисл. В. А. Томсинова. – М.: Зерцало, 2006. – Т. 1: О государственном устройстве. – С. 13.

² Алексєєв С. С. Общая теория права: В 2 т. – М.: Юрид. лит., 1982. – Т. 2. – С. 227.

³ Див., наприклад: Постагєйный комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации / Под общ. ред. В. И. Слома и А. М. Макарава. – М.: Статут, 2000. – Ч. I. – С. 9–11.

давства РФ, за якою останнє складається з трьох рівнів: а) Бюджетного кодексу РФ і прийнятих згідно з ним федеральних законів про федеральний бюджет на відповідний рік; б) законів суб'єктів РФ про бюджети останніх на відповідний рік; в) нормативних правових актів представницьких органів місцевого самоврядування про місцеві бюджети на відповідний рік¹. Згідно з пунктами 1, 4 і 5 ст. 1 ч. 1 Податкового кодексу РФ поняття «законодавство про податки і збори» охоплює: 1) законодавство про податки і збори, яке складається з Податкового кодексу РФ і прийнятих згідно з ним федеральних законів про податки і збори; 2) законодавство суб'єктів РФ про податки і збори, яке складається із законів про податки і збори суб'єктів РФ, прийнятих згідно з Податковим кодексом РФ; 3) нормативні правові акти органів муніципальних утворень про місцеві податки і збори, прийняті представницькими органами муніципальних утворень відповідно до Податкового кодексу РФ². Стаття 4 Закону РФ «Про валютне регулювання і валютний контроль» поняття «валютне законодавство» визначає у вузькому розумінні: воно складається з Федерального закону «Про валютне регулювання і валютний контроль» і прийнятих згідно з ним федеральних законів (актів валютного законодавства)³. Отже, з урахуванням вищезазначеного підходу бюджетне, податкове й валютне законодавство не включають підзаконні акти, прийняті виконавчими органами влади на федеральному чи регіональному рівнях держави, як і нормативно-правові акти, прийняті виконавчими органами місцевого самоврядування.

На наш погляд, використовуваний російським законодавцем підхід є більш вдалим, на відміну від українського, оскільки у такому разі зміст категорії «фінансове законодавство» складають тільки акти, прийняті законодавчими (представницькими) органами влади, а також представницькими органами місцевого самоврядування. Але все ж таки фінансове законодавство має бути структурно упорядкованим масивом саме законів, які перебувають між собою в певному співвідношенні. Тому нормативно-правові акти, прийняті представницькими органами місцевого самоврядування, не варто включати до системи фінансового законодавства. Вони, як і інші нормативні правові акти (маються на увазі підзаконні), складають систему нормативно-правових актів, що регулюють фінансові відносини, та безумовно виступають джерелами

¹ Собрание законодательства Российской Федерации. – 1998. – № 31. – Ст. 3823.

² Там само. – Ст. 3824.

³ Там само. – 2003. – № 50. – Ст. 4859.

фінансового права. Втім включати їх до складу фінансового законодавства методологічно не виправдано. На цій підставі поняття «фінансове законодавство» є вужчим від поняття джерел фінансового права, оскільки до останніх крім законів належать також інші нормативні правові акти, які не включені до структури фінансового законодавства.

Таким чином, з метою запобігання занадто розширеному трактуванню фінансового законодавства, недопущення розмивання змісту цього досить ємного й системно структурованого поняття необхідно, щоб воно включало лише закони. Інші ж нормативно-правові акти, що містять фінансово-правові норми, не повинні включатися до системи фінансового законодавства, але органічно входять до системи нормативно-правових актів, що регулюють фінансові відносини, і є джерелами фінансового права. Однак слід підкреслити, що миттєва відмова від розширеного використання категорії «фінансове законодавство» теж неможлива. Це довготривалий, але вкрай необхідний процес, що передбачає внесення змін не тільки до фінансових законів (наприклад, Бюджетного кодексу України), а й до Конституції України.

Як зазначалося раніше, до системи джерел фінансового права ми схильні включати судові прецеденти, відбиті в актах Конституційного Суду України. Однак задля справедливості необхідно зазначити, що серед учених точаться тривалі дискусії стосовно того, що ж вважати джерелом права – судову практику, судові рішення чи прецедент¹. Це пов'язано у першу чергу з тим, що в довідковій літературі судова практика розглядається у двох аспектах: по-перше, як синонім судової діяльності в цілому, та по-друге, як вироблені в перебігу діяльності органів правосуддя правовоположення, дефініції, правила, вказівки, що мають риси узагальненості, загальновизнаності, обов'язковості. Як вбачається, на сьогодні в Україні судова практика як сукупність принципів рішень верховних судових інстанцій, без сумніву, відіграє вагомий роль у розвитку і вдосконаленні всієї системи фінансового законодавства і джерел фінансового права. Поряд з тим не всі рішення, вироблені впродовж діяльності органів правосуддя, мають характер загальнообов'язковості й можуть бути джерелами фінансового права.

Показово, що вивченням правової природи судових рішень та визначенням їх місця у системі джерел права цікавилися багато вчених.

¹ Кучерявенко Н. П. Курс налогового права: В 6 т. – Харьков: Легас, 2004. – Т 2: Введение в теорию налогового права. – С. 532–548; Налоговое право России: Учебник / Отв. ред. Ю. А. Крохина. – М.: Норма, 2003. – С. 125–158.

Наприклад, М. М. Коркунов висловлювався за самостійну, творчу роль суду як органу єдиної державної влади, а отже, визнавав судову практику джерелом права. Зокрема він вказував: «Рідкісний законодавчий акт є цілісним виразником єдиної думки. Якщо ж логічної єдності знайти неможливо в самому законодавстві, її доводиться притискати суду самостійно, і, це, звичайно, творча діяльність»¹. С. А. Муромцев з цього приводу писав: «формальна теорія проводить різку межу між законом і судом: закон творить законодавець, суд здійснює волю законодавця. Але в здоровому державному житті суд творить точно так, як і законодавець, тільки за допомогою інших прийомів. Суд стурбований застосуванням закону, який охороняє своє коріння в юридичній совісті суспільства, але він стільки ж стурбований зміною закону, коли останній перестав уже здаватися справедливим. Суддя – законодавець, суддя – провідник у життя тих основ, яких свідомість суспільства проголошує справедливими і природними»². Отже, можна стверджувати, що у XIX ст. судова практика вважалася джерелом права.

Але з часом погляди правників змінювалися. О. А. Жидков визначає судовий прецедент як виключний і поступово, у міру розвитку законодавчих джерел права, правовий феномен, що втрачає минулу значущість³. Цікавим є той факт, що за радянських часів визнання судових рішень, і зокрема, прецеденту як самостійного джерела права трактувалося майже як замах на принципи соціалістичної законності й демократії. Так, у юридичній літературі того часу стверджувалось: «непритаманною формою для соціалістичного права є судовий прецедент, оскільки при режимі соціальної законності суд і адміністративні організації повинні застосовувати право, але не творити його»⁴. Але не всі вчені висловлювалися так категорично. Наприклад, Л. С. Зівс, все ж таки критикуючи погляди вчених, які пропонували надати певним рішенням судових органів статус офіційних джерел права поряд із законами, та вказуючи, що віднесення судової практики до формальних джерел права суперечить принципу верховенства закону і підзаконності судової діяльності, що «збільшення ролі судової правотворчості

¹ Коркунов Н. М. Лекции по общей теории права. – СПб., 1907. – С. 297.

² Муромцев С. А. Право и справедливость // Сев. вестн. – 1892. – С. 258–259.

³ Жидков О. А. Судебный прецедент в правовых системах развивающихся стран // Государство и право в развивающихся странах. Источники права. – М., 1985. – С. 28.

⁴ Основы теории государства и права. – М., 1963. – С. 39.

органічно пов'язане з применшенням значення норми закону»¹, не зміг обминути увагою факт обов'язкової сили керівних роз'яснень Пленуму Верховного Суду СРСР та їх значного впливу на судову практику. Тому він вказував на існування судового прецеденту як формального джерела соціалістичного права.

Погляди вчених-теоретиків права безумовно впливали на те, чи визнавалися судові рішення або прецеденти джерелами фінансового права. Тому не випадково у фінансово-правовій літературі радянського періоду ми не знаходимо вказівки на судовий прецедент як джерела фінансового права. Наприклад, Ю. О. Ровинський, вказуючи, що до джерел фінансового права належать Конституція СРСР і конституції союзних і автономних республік, закони, укази і ухвали вищих органів державної влади Союзу РСР, союзних і автономних республік, а також рішення місцевих Рад з питань фінансів, грошової і кредитної систем, ухвали і розпорядження вищих і місцевих органів державного управління з аналогічних питань, зокрема інструкції і положення, що видаються з питань фінансів, кредиту, розрахунків і грошового обороту фінансовими органами і кредитними установами в межах своєї компетенції; інструкції і положення міністерств (відомств), об'єднань з питань фінансів і кредиту, навіть не згадує про судову практику чи судовий прецедент². Таким чином діють й інші дослідники фінансового права³.

Разом з тим у юридичній літературі висловлювалися і діаметрально протилежні панівним твердженням думки. Наприклад, С. Л. Явич говорив, що судова правотворчість не є порушенням принципу соціалістичної законності. Міркуючи про пробіли в праві і шляхи їх подолання, учений відзначав, що будь-яка формальна система наперед встановлених масштабів поведінки характеризується специфічною недостатністю. Наперед втиснути все різноманіття соціального життя, його індивідуальні сторони в типові рамки важко, а якщо врахувати, що соціальні процеси динамічні, то і неможливо. У зв'язку з цим будь-які сторони і риси соціально значущої поведінки людей, суспільних по-

¹ Зивс Л. С. Источники права: Монография. – М.: Наука, 1981. – С. 178–185, 190–191.

² Советское финансовое право: Учебник / Под ред. Е. А. Ровинского. – М.: Юрид. лит., 1978. – С. 28.

³ Див.: Советское финансовое право: Учебник / Отв. ред. Г. С. Гуревич. – М.: Юрид. лит., 1985. – С. 32–34; Советское финансовое право: Учеб. пособие / Авт. кол. Л. К. Воронова, И. В. Мартынов. – Киев: Вища шк., 1983. Советское финансовое право: Учебник / Под ред. В. В. Бесчеревных, С. Д. Цыпкина. – М.: Юрид. лит., 1982.

треб і інтересів завжди залишається поза загальнонормативним правовим регулюванням. Проте саме життя і суть права корегує цей недолік системи загальних норм, створює канал зворотного зв'язку норм права із суспільними відносинами, викликає до життя «стрічний» правотворюючий і постійно діючий процес, одним з проявів якого є заповнення пробілів у чинних правових системах. При цьому вчений практичне заповнення пропусків у праві так чи інакше пов'язує із судовою практикою. Далі він зазначав, що саме на користь законності краще офіційно надати певному органу повноваження стосовно заповнення пробілів, ніж мовчазно погоджуватися і допускати це всупереч законоположенням. Таким чином, ще в епоху радянської юриспруденції Л. С. Явич відзначав, що позбавлення судів правотворчої функції має свою тіньову сторону¹.

Після зламу радянського режиму правники почали переосмислювати погляди щодо судових прецедентів як джерел права. Зокрема, А. Б. Венгеров пише: «Як видається, питання про судовий прецедент, судову практику не має однозначного вирішення і залежить від правової системи, етапів правового розвитку того чи іншого суспільства, традицій і тенденцій. Проте історично і теоретично стає безперечним, що судовий прецедент дійсно був і є в багатьох країнах формою права і як такий вивчається теорією права»². В. М. Баранов, міркуючи про судову й адміністративну практику, вказує: «Через різні причини теорія і практика соціалістичного права не визнавали і не визнають прецедентну форму права. Офіційна доктрина стояла на позиції – при режимі соціалістичної законності судові і адміністративні органи повинні застосовувати право, а не творити його. Традиції, звичайно, стоять над розумом, але треба розібратися – чи така вже відсталала ця форма права. Англія дотепер небезуспішно використовує її. Без сумніву, в ній є позитивні моменти. Треба вивчити – у яких сферах, за яких умов її можна використовувати в сучасній Росії»³. В українській фінансово-правовій теорії і практиці сьогодні безліч проблем і невідкладних завдань. Вирішення багатьох з них є цілком реальним при уважному аналізі досвіду минулого, а також практики вирішення нагальних питань пострадянськими і європейськими країнами, за яких стає можливим

¹ Явич Л. С. Общая теория права. – Л.: Изд-во ЛГУ, 1976. – С. 140–149.

² Венгеров А. Б. Теория государства и права. – М., 1996. – Т. 1. – Ч. 2: Теория права. – С. 134.

³ Общая теория права: Курс лекций / Под ред. В. К. Бабаева. – Н. Новгород, 1993. – С. 254.

виділення його позитивних і негативних підсумків. Об'єктивне дослідження природи різних видів джерел фінансового права і їх ролі в сучасному суспільстві багато в чому сприятиме вдосконаленню регулювання правом фінансових відносин.

Як уже зазначалося, традиційно джерелами фінансового права визнають саме форму вираження правотворчої діяльності держави з приводу прийняття компетентними державними органами нормативних актів, що встановлюють норми фінансового права, тому встановлення джерел фінансового права пов'язано саме з правотворчою діяльністю певних суб'єктів – організаційно врегульованою формою діяльності держави або безпосередньо народу, пов'язаною з офіційним вираженням та закріпленням норм права (що і знаходить свій вияв у певному джерелі права).

Але чи можна судові рішення вважати такими, що відповідають ознакам нормативно-правових актів? Чи все ж такі вони набувають характеристики прецедентів? Одностайної відповіді на ці питання немає. Наприклад, С. П. Євграфова вказує, що без перебільшення можна стверджувати, що рішення та висновки Конституційного Суду органічно пов'язані з чинною системою національного законодавства, є її частиною, важливим джерелом права¹. В. П. Тихий наполягає на тому, що рішення Конституційного Суду, якими визнані неконституційними правові акти, мають силу нормативно-правового акта. Визнаючи той чи інший правовий акт неконституційним і тим самим скасовуючи його, Конституційний Суд виконує функцію «негативного правотворця», в той час як правотворець займається «позитивною правотворчістю»². Л. А. Морозова акцентує увагу на тому, що особливий статус рішень Конституційного Суду серед актів судової практики дозволяє визнавати ці рішення джерелом права, оскільки вони виступають підґрунтям для зміни, відміни чи прийняття нового акта або нової норми³. Як бачимо, у цих випадках ідеться про надання актам Конституційного Суду характеру нормативно-правових актів.

Протилежна позиція полягає в тому, що, за словами О. Ф. Скаун, саме судовий прецедент, який є нормативним за змістом і казуальним за формою, являє собою самостійне джерело права та функціонує ра-

¹ Євграфова С. Акти Конституційного Суду України у системі національного законодавства // Право України. – 2001. – № 10. – С. 66.

² Тихий В. П. Право тлумачення Конституційним Судом України та правова природа його рішень // Вісн. Конституц. Суду України. – 2001. – № 1. – С. 69 (С. 62–71).

³ Морозова Л. А. Еще раз о судебной практике как источнике права // Государство и право. – 2004. – № 1. – С. 21.

зом із законом та іншими офіційними джерелами права. Вчена зауважує, що правова природа судового рішення і закону неоднакова, між ними не можна поставити знак рівності, проголосивши їх результатом дій законодавчої функції Конституційного Суду України та Верховної Ради України, оскільки Конституційний Суд не має загальних повноважень оцінювати і виносити рішення, ідентичні з оцінкою та рішенням парламенту¹.

Близькою до останньої думки є позиції М. С. Бондаря й Н. І. Чужикової. Так, М. С. Бондар стверджує: при великій чисельності та повазі до різних точок зору необхідно визнати, що немає жодних підстав сумніватися у можливості та необхідності віднесення актів Конституційного Суду до джерел права. Однак, визначаючи їх місце серед джерел податкового права, вчений зауважує, що, природно, не всі вони є джерелами права, а тільки ті постанови та ухвали, що винесені за результатами перевірки конституційності нормативно-правових актів чи окремих норм податкового права або тлумачать ті положення Конституції, які необхідні для з'ясування змісту, значення певних окремих норм та інститутів податкового права². Дещо ширшою за змістом є погляд Н. І. Чужикової, яка до джерел фінансового права відносить судовий прецедент, відбитий у таких судових актах: 1) Рішеннях Конституційного Суду про визнання неконституційними законів та інших нормативних актів, Верховного Суду, Вищого Арбітражного Суду при визнанні недійсними законів та інших нормативних актів про податки та збори; 2) Керівних роз'ясненнях по застосуванню фінансового законодавства, що приймаються Пленумами Верховного Суду та Вищого Арбітражного Суду по податкових питаннях. При цьому, продовжує Н. І. Чужикова, судовим прецедентом необхідно вважати мотивувальну частину судового рішення, у якій формується та обґрунтовується правова позиція суду з вирішеної справи³. Показово, що саме на таких позиціях стоять і вчені інших галузевих наук, наприклад, В. Погорілко, В. Федоренко, М. Тесленко та ін.⁴

¹ Скаун О. Конституційний Суд як учасник правотворчості (законотворчості) в Україні // Юрид. Україна. – 2003. – № 1. – С. 31.

² Налоговое право России: Учебник / Отв. ред. Ю. А. Крохина. – М.: Норма, 2003. – С. 131.

³ Чужикова Н. И. Источники финансового права: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.14. – Воронеж, 2004. – С. 10, 20–22.

⁴ Погорілко В., Федоренко В. Джерела права України (загальна теорія джерел конституційного права) // Вісн. Акад. прав. наук України. – 2002. – № 1 (28). – С. 46–59. Тесленко М. Правова природа актів Конституційного Суду України // Право України. – 2000. – № 2. – С. 6–9.

Як вбачається, однозначно погодитися з указаними позиціями або їх беззастережно заперечувати сьогодні неможливо. Ми повністю поділяємо твердження А. В. Брызгаліна, що в сучасний момент проблема судової практики як джерела права перебуває у площині очевидного протиріччя між формальними підходами до визначення джерел права та фактичними справами, коли рішення судів, незважаючи на певні теоретичні позиції, є безпосереднім регулятором суспільних відносин¹. Зокрема, можна навести різні аргументи як на користь визнання, так і заперечення вказаних міркувань.

По-перше, джерела фінансового права мають встановлюватися лише тими органами, які наділені відповідними правами у сфері правотворчості й тому ними виступають саме правотворчі, а не правозастосовчі акти. А як відомо, суди, у тому числі й Конституційні, є саме правозастосовними органами.

По-друге, необхідно обов'язково враховувати принцип поділу державної влади на законодавчу, виконавчу та судову, за якого кожна влада здійснює управління суспільством різними засобами. Але, як відверто зазначає О. Ф. Скакун, у реальній дійсності розподіл влад відбувається не в ізоляції однієї гілки від іншої, а їх діяльність взаємно переплетена. Всі три гілки державної влади використовують єдиний засіб управління – видання обов'язкових для виконання правил поведінки. Представницька влада приймає найважливіші, загальні правила – закони; виконавча – приймає відповідно до законів більш конкретні правила; судова – правила, що дають змогу вирішувати спірні ситуації².

По-третє, якщо з приводу віднесення рішень судів загальної юрисдикції до джерел фінансового права можна все ж таки заперечувати, то спростовувати те, що акти Конституційного Суду України органічно входять до системи джерел фінансового права, майже неможливо. Виходячи зі змісту Конституції України, зокрема статей 124, 147, 150–152 й Закону України «Про Конституційний Суд України»³, можна зробити такі висновки: 1) Конституційний Суд в Україні є єдиним органом конституційної юрисдикції; 2) він вирішує питання щодо відповідності Конституції України законів та інших підзаконних актів, чинних міжнародних договорів або міжнародних договорів, що вно-

¹ Брызгалін А. В., Берник В. Р., Головкин А. Н. Судебная практика по налоговым и финансовым спорам. 2004 год. / Под ред. А. В. Брызгаліна. – Екатеринбург: Налоги и финансовое право, 2005. – С. 16.

² Скакун О. Конституційний Суд як учасник правотворчості (законотворчості) в Україні // Юрид. Україна. – 2003. – № 1. – С. 26.

³ Відом. Верхов. Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 141; – № 49. – Ст. 272.

сяться до Верховної Ради України для надання згоди на їх обов'язковість, та дає офіційне тлумачення Конституції та законів України; 3) результатом таких розглядів є прийняття відповідних актів: рішень та ухвал (висновків); 4) до повноважень Конституційного Суду України не віднесено можливість правотворення – він не встановлює норм права, оскільки це не властиво його завданням та компетенції. Але Конституційний Суд може визнавати повністю або в окремій його частині правові акти (чи їх окремі положення) неконституційними (стаття 61 вказаного Закону), чим опосередковано впливає на процес правового регулювання фінансових відносин у державі, вказує на необхідні напрями правового впливу для законодавця.

Якщо виходити з розуміння нормативно-правового акта як правотворчого письмового документа, яким встановлюються нові правові норми, вносяться зміни у раніше прийняті чи скасовуються чинні норми¹, рішення Конституційного Суду, на перший погляд, з певною умовністю можна прирівняти до нормативно-правових актів, оскільки вони фактично відміняють, скасовують визнані неконституційними норми. Але це не так, оскільки Конституційний Суд не наділений правотворчими повноваженнями. Навіть сам Конституційний Суд не визнає себе правотворчим органом. У своїх ухвалах він неодноразово вказував, що вдосконалення чинних нормативних актів, заповнення прогалин у праві не належить до його компетенції, бо законодавче врегулювання таких питань є прерогативою органів законодавчої влади в Україні².

Ми схильні до визнання актів Конституційного Суду України судовими прецедентами. Взагалі прецедент, під яким розуміють рішення суду щодо конкретної справи, обов'язкове для застосування інши-

¹ Див.: *Общая теория права / Под общ. ред. А. С. Пиголкина. – М., 1996. – С. 165.*

² Див.: *Ухвала Конституційного Суду України про припинення конституційного провадження у справі за конституційним поданням 57 та 69 народних депутатів України щодо «визнання неконституційними актів, прийнятих на засіданні частини народних депутатів України у приміщенні «Українського дому» 21 січня та 1 лютого 2000 року» від 27 червня 2000 р. № 2-уп/2000 // Вісн. Конституц. Суду України. – 2000. – № 3. – С. 26–30; Ухвала Конституційного Суду України про припинення конституційного провадження у справі за конституційним поданням народних депутатів України щодо відповідності Конституції України (конституційності) указів Президента України про призначення перших заступників, заступників міністрів та заступників керівників інших центральних органів виконавчої влади України, виданих протягом липня – грудня 1996 р. та січня 1997 р. від 10 березня 1998 р. № 1-уп/98 // Вісн. Конституц. Суду України. – 1998. – № 2. – С. 37–40.*

ми судами, набув значного поширення в державах англо-саксонської системи права, основу якої було закладено завдяки діяльності судів. У США, наприклад, судову нормотворчість здійснюють Верховний суд, апеляційні суди, претензійний суд, федеральні окружні суди і податковий суд США¹. Специфіка в даному випадку полягає в тому, що правозастосовчий орган, яким є суд, фактично виступає як нормотворча структура.

При цьому необхідно враховувати, як слушно зауважує М. П. Кучерявенко, що завданням конституційних судів є тлумачення норм права з метою їх правильного застосування, вирішення законодавчих колізій, з'ясування змісту того, чому законодавець надав певну словесну форму. Далі цей вчений відверто вказує, що розвиток інтеграційних процесів, посилення зв'язків між державами призводить до ситуації, коли судовий чи адміністративний прецедент уже не розглядаються як щось абсолютно незатребуване для перспективного правового регулювання². Це твердження доречно підкріпити міркуваннями, висловленими ще у минулих сторіччях. Так, С. А. Муромцев зауважував, що закони об'єктивно застарівають і стають фактично перешкодою до здійснення інтересів і потреб людей, і тому, у разі недосконалості або повної відсутності закону, суддя не повинен пасивно чекати, доки законодавець буде заповнювати допущені або виявлені практикою пропусків³. Г. В. Демченко вказував, що загальні поняття і правила закону є судиною, основою, які «саме життя наповнює відомим змістом, оскільки законодавець дає тільки остов або скелет, який суддя вдягає в плоть і кров живої дійсності»⁴. Таким чином, ми обстоюємо точку зору, що, враховуючи складні законодавчі процедури та динаміку правотворчості в Україні взагалі, саме рішення Конституційного Суду, які є прецедентами, і відповідно джерелами фінансового права, дають можливість якісно та оперативно усувати існуючі недоліки фінансово-правових норм⁵.

¹ Давид Р. Основные правовые системы современности / Пер. с фр. и вступ. ст. В. А. Туманова. – М.: Прогресс, 1998. – С. 309–323.

² Кучерявенко Н. П. Курс налогового права: В 6 т. – Харьков: Легас, 2004. – Т 2: Введение в теорию налогового права. – С. 539.

³ Муромцев С. А. Право и справедливость // Сев. вестн. – 1892. – С. 258–259.

⁴ Демченко Г. В. Неясність, неповнота і недолік кримінального закону // Журн. М-ва юстиції. – 1904. – № 8. – С. 431.

⁵ Див.: Дмитрик О. О. Деякі міркування стосовно визначення місця актів судової влади у системі джерел фінансового права // Актуальні проблеми держави і права: 36. наук. пр. – 2009. – Вип. 50. – С. 459–466.

Виходячи з викладеного можна констатувати, що акти Конституційного Суду безсумнівно впливають на формування та застосування фінансово-правових норм. Вони завдяки офіційному тлумаченню та визнанню неконституційними певних нормативно-правових актів усувають недоліки фінансового законодавства, сприяють його розвитку й активному реформуванню. Тому такі акти в сучасних умовах є джерелом фінансового права. При цьому слід зауважити, що обґрунтування необхідності визнання судового прецеденту, відбитого в актах Конституційного Суду, фінансово-правовою доктриною і практикою як джерела фінансового права жодною мірою не означає приниження ролі законів і підзаконних актів у їх системі. Навпаки, це дозволяє проводити життєво необхідні для сучасної України реформи у фінансово-правовій сфері. Правове регулювання суспільних відносин та розвиток узагалі всієї фінансової системи України на сучасному етапі залежить не тільки від виникнення нових фінансових відносин та підвищення активності всіх ланок фінансової системи, а й від неупередженого, доцільного і своєчасного реагування на ці явища законодавця, що безумовно досягається за допомогою судових прецедентів. Тому, мабуть, є сенс приєднатися до думки А. В. Брызгаліна, який стверджує, що заперечення регулятивної функції, яка об'єктивно та неминуче притаманна судовій практиці, у теперішній час нічим необґрунтоване й необумовлене. Теоретичні спори щодо того, чи є судова практика джерелом правового регулювання, вже зараз необхідно переводити в іншу площину: як держава може ефективно впливати на регулювання судовою практикою суспільних відносин; як виключити антагонізм протиріч, що неминуче виникнуть між формальною нормою та практикою її застосування¹.

Цікавим є той факт, що з року в рік усе більше науковців та практичних працівників схиляються до визнання актів Конституційного суду джерелом податкового права. Про це свідчать результати опитування учасників міжнародних науково-практичних конференцій, присвячених податковому праву у рішеннях Конституційного суду, що проводяться щороку, починаючи з 2004 р. у Росії у Москві. Зокрема, у 2006 р. учасники конференції на запитання, чи можна вважати акти КС джерелами податкового права і чому, надали такі відповіді. 1. Негативно відповіли п'ять відсотків респондентів, обґрунтовуючи свою по-

¹ Брызгалін А. В., Берник В. Р., Головкин А. Н. Судебная практика по налоговым и финансовым спорам. 2004 год. / Под ред. А. В. Брызгаліна. – Екатеринбург: Налоги и финансовое право, 2005. – С. 19.

зицію тим, що КС має дати відповідь на запитання: чи відповідає норма Конституції, що перевіряється Конституції. Суд, будучи правозастосовчим органом, може лише визнати конкретну правову норму не відповідною нормі Конституції РФ, що має найвищу юридичну силу, але не має права її відмінити. Діяльність Суду може лише сприяти виробленню оптимальних норм податкового законодавства. 2. Умовно позитивно відповіли вісімдесят відсотків респондентів. Вони зазначили, що формально, з погляду теорії права, акти Конституційного суду не можуть бути джерелами податкового права. Відповідно до ст. 1 Податкового кодексу РФ вони належать до актів законодавства про податки і збори. Проте фактично рішення КС РФ помітно впливають на формування правозастосовчої практики, бо правокористувачі вимушені тлумачити норми законодавства про податки і збори в тому сенсі, який надає їм Конституційний суд. 3. На думку п'ятнадцяти відсотків учасників опитування, акти КС РФ відповідають ознакам джерел права. Вони мають загальнообов'язковий характер, можуть торкатися прав і законних інтересів необмеженого кола осіб, підлягають офіційній публікації. Акти або їх окремі положення, визнані неконституційними, не повинні застосовуватися¹.

Трохи пізніше, при проведенні конференції, на таке ж запитання дали позитивну відповідь сімдесят вісім відсотків респондентів. Обґрунтовуючи свою позицію, вони посилалися на правозастосовну практику, яка визнає загальнообов'язковість рішень КС РФ. Окрім того, акцентована увага на здатності рішень Конституційного суду спричинити ухвалення, зміну і відміну норм податкового законодавства, впливати на практику їх застосування. При цьому думку, що акти Конституційного суду можна вважати джерелом податкового права, деякою мірою висловив один учасник конференції та зазначив, що законодавець свідомо закладає у податкові норми багато визначень і термінів, які потребують постійного тлумачення судами залежно від зміни конституційних принципів. І, нарешті, лише три респонденти дали негативну відповідь і вказали, що закони має приймати законодавча влада².

¹ Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2005 года: по материалам 3-й Междунар. науч.-практ. конф. 14–15 апр. 2006 г., Москва: сб. /[сост. В. М.Зарипов]; под ред. С. Г. Пепеляева. – М.: Волтерс Клувер, 2007. – С. 8–11.

² Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2007 года: по материалам V Междунар. науч.-практ. конф. 11–12 апр. 2008 г., Москва: сборник [сост. В. М. Завязочникова]; под ред. С. Г. Пепеляева. – М.: Волтерс Клувер, 2007. – С. 6–8.

На превеликий жаль, в Україні таких тематичних конференцій ще й досі проведено не було. Подібні конференції, вказує С. Г. Пепеляєв, – не тільки науковий захід, це практичний інструмент суспільного конт-ролю діяльності Конституційного суду РФ і прийнятих ним рішень. Конструктивний аналіз і ділова критика ухвалюваних Судом актів, спрямовані на вдосконалення його позицій, сприяють розвитку доктрини податкового права й законодавства. Усе це, безумовно, слугує зміцненню конституційності правових основ ділової активності і економічного зростання в Росії¹. Ми вважаємо, що проведення таких конференцій є вкрай необхідним і в Україні, оскільки висловлені думки науковців, працівників судів, податкових та інших державних органів дозволили б узагальнити вироблену практику Конституційного Суду України, виявити існуючі негаразди, а також надати ґрунтовні й конкретні рекомендації законодавцю щодо вдосконалення фінансового законодавства.

Джерелом фінансового права в умовах сьогодення є нормативно-правовий договір. Однак для фінансово-правової доктрини нормативно-правовий договір як джерело фінансового права є достатньо новим явищем, що обумовлюється, поміж іншим, застосуванням при правовому регулюванні фінансових відносин імперативного методу, відносно невеликим терміном застосування договірних конструкцій при упорядкуванні відносин у сфері фінансової діяльності. Однак мобільність фінансових правовідносини, а також мінливість самої сфери фінансової діяльності свідчить про користь підвищення регулятивної можливості договору за рахунок того, що в законодавстві неможливо передбачити всі без винятку варіанти розвитку фінансових відносин. Як влучно зазначає М. В. Карасьова, договір останнім часом став засобом фінансово-правового регулювання не тому, що стало неможливо ураховувати інтереси протилежної державі сторони, а для того щоб держава могла бути більш гнучкою, здатною точніше ураховувати індивідуальну специфіку суб'єктів фінансово-правових відно-

¹ Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2005 года: по материалам 3-й Междунар. науч.-практ. конф. 14–15 апр. 2006 г., Москва: сборник [сост. В. М. Зарипов]; под ред. С. Г. Пепеляева. – М.: Волтерс Клувер, 2007. – С. III.

син¹. Показовим є той факт, про застосування договірних форм регламентації відносин у ході фінансової діяльності держави говорить дедалі більше вчених².

Аналіз чинного законодавства нас переконує, що сьогодні при упорядкуванні фінансових відносин активно використовуються нормативно-правові договори. Наприклад, їх використання передбачається нормами Бюджетного кодексу України при реалізації внутрішніх та зовнішніх запозичень, міжбюджетних відносин тощо (статті 15, 92, 93, 107 та ін.). Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами і державними цільовими фондами» від 21 грудня 2000 р. (статті 5, 8, 14 та ін.), а також інші нормативно-правові акти теж закріплюють договірне регулювання фінансових відносин³. Окрім того, укладається безліч міжнародних договорів, які містять норми фінансового права. Незважаючи на те, що юридична практика надає досить велику базу для теоретичних розробок, лише деякі вчені намагаються говорити про нормативно-правові договори як джерела фінансового права, а ступінь дослідження правової природи фінансово-правових договорів не відповідає їх положенню й значенню при здійсненні фінансової діяльності органами держави й місцевого самоврядування. Можна констатувати, що цілісна теорія правового договору залишається нерозробленою як у вітчизняній теорії права, так і у фінансово-правовій доктрині. Отже, рівень наукової розробки проблем фінансово-правового договору суттєво відстає від практики його застосування.

¹ Котенко А. М. Договорные отношения в системе отношений регулируемых налоговым правом // Системообразующие категории в финансовом праве: состояние и перспективы трансформации: Материалы междунар. науч.-практ. конф., г. Харьков, 15–16 апр. 2010 г. / Редкол.: В. Я. Таций, Ю. П. Битяк, Л. К. Воронова и др. – Харьков: НИИ гос. строительства и местн. самоуправления, 2010. – С. 79, 80; Рукавишникова И. В. Договорные конструкции в финансовом праве // Проблемы финансового права в условиях рынка в XXI веке: сб. материалов междунар. науч.-практ. конф. / Отв. ред. О. Н. Горбунова. – М.: ТК Велби, Проспект, 2005. – С. 43–51; Еремин С. Г. Договор в финансовом праве: Дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.14. – М., 2008. – С. 74–123; Чужикова Н. И. Источники финансового права: Дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.14. – Воронеж, 2004. – С. 155–170; Худяков А. И. Основы теории финансового права: Монография. – Алматы: Жети жаргы, 1995. – С. 73–177.

² Карасева М. В. Предмет и система финансового права: Доклад на Междунар. науч.-практ. конф. по проблемам фин. права (Бюджет–налоги–право) // Государство и право. – 1998. – № 10. – С. 11.

³ Відом. Верхов. Ради України. – 2001. – № 37-38. – Ст. 189; 2001. – № 10. – Ст. 44.

Як ми зазначали, в теорії фінансового права довгий час превалював погляд (на жаль, він і нині є домінуючим), відповідно до якого джерелами вважалися лише нормативно-правові акти представницьких та виконавчих органів державної влади та місцевого самоврядування, що містять фінансово-правові норми¹. За таких умов про правовий договір як форму об'єктивізації фінансово-правових норм, а отже, і джерело фінансового права взагалі не йдеться. До речі, така ситуація, як ми зазначали, склалася не тільки щодо правового договору, але й відносно судового прецеденту, які у більшості випадків також не визнавалися джерелами фінансового права.

Проте переважання саме такого погляду щодо джерел фінансового права є цілком зрозумілим, бо за радянських часів одностайно зазначалося, що «...нормативний юридичний акт є єдиним... засобом зведення державної волі в закон – актом правотворення, юридичним джерелом права. Відповідно до цього нормативні акти в соціалістичному суспільстві – єдиний носій, форма буття юридичних норм»². Тому не дивно, що в умовах домінування імперативного, дозвільного типу правового регулювання всіх суспільних відносин у державі, єдиним джерелом права, і фінансового зокрема, був нормативно-правовий акт, а основна роль при цьому відводилася закону. Інші джерела права по суті були витіснені нормативно-правовими актами. Проте умови сьогодні, за яких відбувається розширення сфери дозволеного регулювання фінансових відносин, включення міжнародних договорів, згоду на обов'язковість яких надано Верховною Радою України, до національного законодавства, дозволяють по-новому поглянути на систему джерел фінансового права.

Необхідно зазначити, що договір завжди вважався виключно приватноправовою категорією і не входив до кола явищ, які досліджувалися публічними науками, зокрема, і фінансовим правом. У цьому контексті необхідно погодитися зі слушним висловлюванням Р. З. Ярмухаметова, що в теорії права склалася стійка думка щодо міжгалузевого розмежування юридичних засобів, результатом якої договір як засіб правового регулювання опинився фактично «монополізованим»

¹ Див., наприклад: Советское финансовое право: Учебник / Под ред. Е. А. Ровинского. – М.: Юрид. лит., 1978. – С. 28, 29; Финансовое право: Учеб. пособие / Под ред. М. М. Рассолова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, Закон и право, 2002. – С. 18, 19; Воронова Л. К. Фінансове право України: Підручник. – К.: Прецедент; Моя книга, 2006. – С. 48.

² Алексеев С. С. Общая теория права: Учебник: В 2 т. – М.: Юрид. лит., 1982. – Т. 2. – С. 208.

приватним правом, а адміністративний акт – публічним. Це призвело до того, що договір майже зник зі сфери регулювання конституційного, фінансового та інших галузей права. Науково-методологічне вивчення договірного регулювання замкнулося в межах декількох галузевих наук приватного права¹.

Більш того, оскільки методом фінансового права є імперативний, який не допускає будь-яких взаємних домовленостей сторін правовідносин, вважалося і вважається, договору у сфері публічних фінансів бути не може, або якщо все ж таки в процесі фінансової діяльності виникають договірні відносини, то вони є не фінансово-правовими, а цивільними. Так, Е. Д. Соколова акцентує увагу на небезспірності спроби введення в юридичний обіг категорії «фінансово-правовий договір», що укладається між учасниками фінансових відносин, оскільки договір не може бути підставою виникнення фінансових правовідносин, які базуються на принципі «влади та підпорядкування», коли сторони юридично нерівні й одна із сторін підпорядковується іншій не за власним бажанням. Поряд з цим учена стверджує, що заперечення необхідності введення категорії «фінансово-правовий договір» не виключає визнання того факту, що в умовах розвитку ринкових відносин спостерігається процес розширення договірного регулювання відносин у сфері фінансів. Але за таких умов виникають не фінансові правовідносини, а цивільні, які сприяють підвищенню ефективності фінансових правовідносин та не мають самостійного значення².

Схоже висловлюється і Д. А. Лісичин. Так, він стверджує, що сама собою належність до фінансової діяльності держави не означає приналежності до фінансового права: до цієї діяльності можуть виникати відносини як фінансові, так і не фінансові економічні відносини, що можуть регулюватися, зокрема, цивільним правом. Інакше кажучи, держава може здійснювати свою фінансову діяльність, використовуючи як фінансово-правові важелі, так і цивільно-правові. Аналізуючи відносини, що виникають у процесі бюджетного кредитування, Д. А. Лісичин доходить висновку, що за своєю економічною природою вони є не фінансовими, а кредитними відносинами, тому регулюються вони не фінансовим, а цивільним правом. При цьому

¹ Ярмухаметов Р. З. Договор как источник публичного права: Дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.01. – Уфа, 2002. – С. 11.

² Соколова Э. Д. Правовые основы финансовой системы России / Отв. ред. Е. Ю. Грачева. – М.: Юриспруденция, 2006. – С. 107, 108.

договір бюджетного кредитування не є фінансово-правовим, а звичайним цивільно-правовим договором. Але все це не створює перетинів для твердження, що державне кредитування є методом фінансової діяльності держави¹.

Ми з такими поглядами погодитися не можемо. Дійсно, імперативний метод правового регулювання фінансових відносин об'єктивно необхідний, оскільки саме він у змозі реально сприяти і забезпечити своєчасне й у повному обсязі надходження коштів у публічні фонди, належний їх розподіл і перерозподіл, а також їх суворе цільове й доцільне використання. Але це не означає, що держава не може не враховувати інтереси інших суб'єктів правовідносин, надаючи їм певну свободу дій. Окрім того, використання фінансовим правом методу владних розпоряджень не дає нам підстав стверджувати, що в разі застосування договірною способом упорядкування неодмінно такі відносини є цивільно-правовими. Як вбачається, ці відносини є фінансово-правовими, оскільки вони виникають саме у процесі фінансової діяльності, а їх регулювання здійснюється нормами фінансового права, однією із сторін таких відносин є завжди держава в особі певного органу. У цьому контексті слушним є твердження О. І. Худякова, що характер правовідносин визначає не метод правового регулювання, а їх власний економічний зміст. Більш того, зміст фінансового права визначається не теоретичними переконаннями з приводу системи права, а змістом і потребами фінансової діяльності держави².

Але тут необхідно зробити одне зауваження: застосування правового договору при врегулюванні фінансових відносин не означає того, що фінансове право поряд з імперативним використовує й диспозитивний метод правового регулювання. Саме тому ми дозволимо собі не погодитися з думкою О. І. Худякова, який говорить, що фінансове право застосовує не лише односторонньо-владний метод правового регулювання, але й договірний, але не у цивільно-правовому сенсі, а у власному, фінансово-правовому³. До речі, про використання диспозитивного методу фінансовим правом говорить також С. Г. Єр'омін⁴.

¹ Лисицин Д. А. Финансовая деятельность государства: содержание, методы осуществления: Дис. ...канд. юрид. наук: спец. 12.00.14. – Челябинск, 2004. – С. 175.

² Худяков А.И. Основы теории финансового права. – Алматы: Жети жаргы, 1995. – С. 50, 51.

³ Там само. – С. 46.

⁴ Еремин С. Г. Договор в финансовом праве: Дис... канд. юрид. наук: спец. 12.00.14. – М., 2008. – С. 103.

Ми ж виходимо з того, як справедливо підкреслив С. В. Запольський, що до зміни межі між фінансово-правовим і цивільно-правовим регулюванням необхідно ставитися дуже обережно, з урахуванням закономірностей функціонування цих двох різних методів правового регулювання. Пізнання природи й сутності фінансового права і його предмета має не тільки галузеве, а й глобальне, тобто для всієї системи галузей права, значення¹. Крім того, як відомо, метод правового регулювання являє собою сукупність юридичних засобів та прийомів, за допомогою яких здійснюється вплив у певній сфері відносин². Саме тому, нам здається, у такому разі має йтися про застосування конкретних прийомів, засобів, які складають органічну систему єдиного методу правового регулювання фінансових відносин – методу владних приписів, імперативного методу.

Існує дещо інша точка зору. Наприклад, І. В. Рукавишнікова, визнаючи існування договору у фінансовому праві, вказує: договір являє собою юридичний факт, що виступає підставою виникнення, зміни чи припинення фінансових правовідносин³. Не зупиняючись на детальному аналізі такого погляду, можна констатувати, що поряд із загальним визнанням існування фінансово-правового договору він розглядається лише як юридичний факт. Проте погодитися з таким міркуванням доволі складно. Як вбачається, сьогоденні реалії примушують нас подивитися на договір у фінансовому праві дещо з інших позицій, коли низка фінансово-правових договорів може вважатися джерелами фінансового права.

Показово, що схожу позицію обстоювали видатні теоретики права. Так, Н. Г. Александров зазначав, що вбачається безперечно неправильним обмежувати в теорії держави і права розгляд договору площиною лише юридичних фактів і упускати договір хоча б при з'ясуванні проблеми джерел права⁴. Схожим є висловлення С. Ф. Кечек'яна, який вказував: цілком поза сумнівом те, що договори у деяких випадках не тільки створюють певні правовідносини, а й породжують норми пра-

¹ Запольский С. В. О предмете финансового права // Правоведение. – 2002. – № 5 (244). – С. 30. .

² Див.: Горшенев В. М. Способы и организационные формы правового регулирования в социалистическом обществе. – М.: Юрид. лит., 1972. – С. 116; Сорокин В. Д. Метод правового регулирования. Теоретические проблемы. – М., 1976. – С. 84

³ Рукавишникова И. В. Метод финансового права / Отв. ред. Н. И. Химичева. – М., 2006. – С. 248.

⁴ Александров Н. Г. К вопросу о роли договора в правовом регулировании общественных отношений // Учен. зап. ВИЮН. – М., 1946. – Вып. VI. – С. 61.

ва, тобто виступають джерелами права¹. Тому фінансово-правові договори необхідно розглядати не тільки з позицій визначення їх юридичними фактами, а й джерелами фінансового права.

Виходячи з викладеного всі фінансово-правові договори можна поділити на індивідуальні, які є юридичними фактами, та нормативні – джерела фінансового права. Індивідуальні фінансово-правові договори на відміну від нормативних мають такі, не властиві нормативним договорам ознаки: визначеність адресату і прав та обов'язків, що в ньому містяться; однократність використання як самого договірної акта, так і породжуваних ним конкретних норм; припинення дії договору одразу після його реалізації². Як приклад можна навести угоду про податковий компроміс, розстрочення та відстрочення податкових зобов'язань платників та ін., що передбачений Законом України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами і державними цільовими фондами» від 21 грудня 2000 р.

У тому разі, коли фінансово-правовий договір, укладений компетентним суб'єктом, має на меті публічні інтереси, містить норми фінансового права, тобто має нормативний характер, і розрахований на виникнення фінансових правовідносин між необмеженим колом осіб, то він буде вважатися джерелом фінансового права. Як приклад можна навести таке. Так, ст. 92 Бюджетного кодексу України надає право територіальним громадам сіл, селищ і міст об'єднувати на договірних засадах кошти відповідних бюджетів для виконання власних повноважень. Зокрема, міські (міст республіканського Автономної Республіки Крим та міст обласного значення) ради та районні ради можуть передати видатки на виконання всіх або частини власних повноважень Верховній Раді Автономної Республіки Крим чи обласній раді з передачею відповідних коштів до бюджету Автономної Республіки Крим чи до обласного бюджету у вигляді міжбюджетного трансферту. Сільські, селищні та міські (міст районного значення) ради можуть передавати видатки на виконання всіх або частини власних повноважень районній раді чи раді іншої територіальної громади з передачею коштів до відповідного бюджету у вигляді міжбюджетного трансферту. Така передача видатків здійснюється за спільним рішенням відповідних рад на договірних засадах.

¹ Кечекьян С. Ф. О понятии источника права // Учен. зап. МГУ. – М., 1946. – Вып. 116.

² Марченко М. Н. Источники права: Учеб. пособие. – М.: ТК Велби, Проспект, 2005. – С. 298.

Відповідно до ст. 93 Бюджетного кодексу України передача прав на здійснення видатків на виконання делегованих державних повноважень до бюджетів сіл, селищ, міст районного значення та їх об'єднань також може здійснюватися за рішеннями районної або міської (міст республіканського Автономної Республіки Крим чи міст обласного значення) ради з відповідними коштами у вигляді міжбюджетного трансферту з укладанням договору. Отже, фінансово-правові договори у таких випадках спрямовані на задоволення публічних інтересів, установлюють певні правила поведінки, містять норми фінансового права, усувають індивідуалізацію стосовно окремих суб'єктів, видані компетентними суб'єктами, а тому, на наш погляд, їх необхідно включити до системи джерел фінансового права.

Визнаючи існування нормативного фінансово-правового договору, необхідно відмітити, що договір сам по собі у фінансовому праві бути не може, оскільки регулювання фінансових відносин здійснюється імперативним методом. Підставою для обов'язковості його положень є наявність згоди держави у формі попереднього дозволу на встановлення норм фінансового права саме в договірному порядку, що відбивається у законах. Окрім того, необхідно пам'ятати, що певні фінансові відносини в жодному разі не можуть визначатися договором. Про це нам вказує Конституція України, у ч. 2 ст. 92 якої зазначений перелік відносин, що мають встановлюватися виключно законом. До речі, ця ознака, поряд з іншими, також надає можливість охарактеризувати нормативний договір як джерело фінансового права, а також визначити його місце в їх системі. Отже, для того щоб договір мав законну силу, обов'язково необхідна наявність нормативно-правового акта – закону, який вказує на можливість застосування договірного регулювання фінансових відносин.

Таким чином, не зменшуючи ролі і значення закону в урегулюванні фінансових відносин, слід зазначити, що правовий договір, у міру розвитку суспільства, поступово стає одним з вельми значних джерел фінансового права. Але, як вбачається, відсутність відповідної нормативної регламентації щодо основ, принципів застосування нормативно-правових договорів не дозволяє повною мірою використати їх регулюючий потенціал та вказує на необхідність подальшої розробки теорії фінансово-правового договору.

Включаючи нормативно-правовий договір до системи джерел фінансового права, слід погодитися зі справедливим твердженням

Т. В. Гурової, яка зазначає: ідея автономії джерел права, наявність у правовій системі для кожного із них власного сектору зі своїм предметом регулювання може бути визнаною сьогодні більш плідною, ніж уперте ігнорування всіх інших формальних джерел права в ім'я верховенства закону¹.

Яскравим прикладом договірної регулювання фінансових відносин є укладання численних міжнародних договорів, що містять норми фінансового права. У ст. 9 Конституції України закріплено положення, що чинні міжнародні договори, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, є частиною національного законодавства України. Воно свідчить про те, що наша держава визнала (або, скоріше, констатувала) здатність норм міжнародного права регулювати внутрішньодержавні відносини². Це, у свою чергу, вказує, що міжнародні договори, які містять фінансово-правові норми, є частиною фінансового законодавства. Однак наведене положення Конституції дає лише загальне уявлення стосовно міжнародних договорів у національній системі законодавства, що вказує на необхідність ґрунтовного аналізу цього питання. У зв'язку з цим закономірно, що з реформуванням фінансових відносин й удосконаленням чинного фінансового законодавства України посилюється увага до численних міжнародних договорів, у яких закріплені міжнародні принципи та стандарти, що діють у сфері фінансової діяльності різних країн, взаємодії органів, які здійснюють фінансову діяльність в Україні з відповідними установами іноземних держав. Тому не випадково науковцями серед джерел фінансового права виокремлюються міжнародні договори – угоди, що містять норми фінансового права, які у контексті інтеграції України в міжнародне співтовариство, посилення взаємозалежності та спільного вирішення глобальних проблем набувають особливого значення.

Показово, що майже у всіх підручниках та навчальних посібниках з фінансового права при викладенні матеріалу стосовно його джерел тією чи іншою мірою згадуються міжнародні договори³. При цьому

¹ Гурова Т. В. Актуальные проблемы теории источников права: Дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.01. – Самара, 2000. – С. 69.

² Канашевский В. А. Нормы гражданского права и гражданское законодательство России. – М.: Междунар. отношения, 2004. – С. 7.

³ Орлюк О. П. Фінансове право: Навч. посіб. – К.: Юрінком Інтер, 2003. – С. 32; Фінансове право України: Навч. посіб. / За ред. М. П. Кучерявенка. – Х.: Право, 2010. – С. 29.

деякі вчені навіть знаходять підстави для твердження про існування міжнародного фінансового права¹, які, до речі, ми вважаємо доволі сумнівними. Поряд з тим ґрунтовний розгляд міжнародних договорів у цьому контексті джерел у доктрині фінансового права майже не проведено.

Так, міжнародні договори сьогодні становлять доволі великий та складний для правозастосування нормативний масив, який потребує більш глибокого та всебічного дослідження. Але, з'ясовуючи співвідношення норм українського фінансового права і норм міжнародних договорів, необхідно погодитися з думкою Н. І. Чужикової, яка вказує, що міжнародне право не є монолітною системою, обов'язковою для всіх суб'єктів міжнародного права. Як приклад вона вказує на специфіку оподаткування, за якої у цих питаннях кожна держава ґрунтується на принципах суверенітету і має право самостійно, в однобічному порядку регулювати власну податкову систему, а у разі виникнення податкових вимог з боку іншої країни обмежувати їх дії міжнародними договорами². Дійсно, кожна країна самостійно визначає на своїй території порядок реалізації норм міжнародних договорів, але з урахуванням принципу «*pacta sunt servanda*» – добросовісного виконання взятих на себе зобов'язань.

Окрім того, необхідно враховувати, що самі собою норми міжнародного права, і зокрема, певних договорів, діяти не можуть, оскільки у будь-якому випадку держава має «вказати своє слово» стосовно дії норм таких угод. Так, І. І. Лукашук стверджує, що за всіх умов норми міжнародного права, так чи інакше, підключаються до національної правової системи. Цим визначається, на думку вченого, одне з принципів положень, що суд безпосередньо застосовує норми, інкорпоровані в національне право, а не само міжнародне право, і робиться це в порядку, передбаченому правом своєї держави³. Схоже висловлюються й інші правники, приміром В. Д. Попков вважає, що норми між-

¹ Петрова Г. В. Финансовое право: Учебник. – М.: Проспект, 2009. – С. 230–274; Шумилов В. М. Международное финансовое право: Учебник / В. М. Шумилов. – М.: Междунар. отношения, 2005. – С. 48–123.

² Чужикова Н. И. Источники финансового права: Дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.14. – Воронеж, 2004. – С. 159.

³ Лукашук И. И. Международное право в судах государств. – СПб.: Россия-Нева, 1993. – С. 103.

народно-правових актів задля регулювання внутрішньодержавних відносин повинні ввійти до системи права цієї держави, тобто бути імплементованими у внутрішнє право¹.

У науковій літературі зазначається, що співвідношення національного і міжнародного права залежить від того, якої концепції – моністичної або дуалістичної – дотримується країна². Основою моністичної концепції є визнання за внутрішньодержавним чи міжнародним правом його безумовного превалювання за одночасної констатації інтеграційної цілісності міжнародного і національного права. При цьому фактично йдеться про два варіанти такої концепції: 1) акти міжнародного права включаються до національного законодавства і превалюють над останніми; 2) акти міжнародного права включаються до національного законодавства, але пріоритет мають останні. Відповідно до дуалістичної концепції міжнародне і національне право розглядаються як самостійні, рівно порядкові системи, які активно взаємодіють³.

Як ми зазначали вище, у ст. 9 Конституції України проголошено, що чинні міжнародні договори, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, є частиною національного законодавства України. Поряд з тим на конституційному рівні у нашій країні не встановлений пріоритет міжнародних актів над внутрішнім законодавством. Про це йдеться у Законі України від 29 червня 2004 р. «Про міжнародні договори», статтею 19 якого встановлено, що чинні міжнародні договори України, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, є частиною національного законодавства, і положення цих міжнародних договорів застосовуються у порядку, передбаченому для норм національного законодавства. Якщо міжнародним договором України, який набрав чинності в установленому порядку, встановлено інші правила, ніж ті, що передбачені у відповідному акті законодавства України, то застосовуються правила міжнародного договору⁴. Незважаючи на законодавче закріплення пріоритету міжнародно-правових норм над нормами чинного національ-

¹ Попков В. Д. Соотношение внутригосударственного и международного права // Проблемы теории государства и права: Учеб. пособие / Под ред. М. Н. Марченко. – М.: Юристъ, 2003. – С. 562.

² Бирюков П. Н. Международное право. – М.: Юристъ, 1999. – С. 73.

³ Баев С. А. Соглашения об избежании двойного налогообложения между Россией и государствами – членами ЕС: Сравнительно-правовое исследование. – М.: Волтерс Клувер, 2007. – С. 10.

⁴ Відом. Верхов. Ради України. – 2004. – № 50. – Ст. 540.

ного законодавства, питання остаточної ієрархії джерел фінансового права, зокрема місця знаходження міжнародних договорів, що регулюють фінансові відносини, у системі джерел фінансового права залишається дискусійним.

Цікавим є той факт, що аналіз норм Конституції та Закону України «Про міжнародні договори» дозволяє науковцям та практикам висловлювати діаметрально протилежні думки стосовно того, якої концепції – моністичної або дуалістичної – дотримується наша країна. Причому, П. Мартиненко вказує, що Конституція України виходить з утвердження органічної єдності («монізму») міжнародного й національного права України. Як наслідок, конституційна система й правовий порядок в Україні вперше набули характеру «відкритості» щодо прямої дії норм міжнародного права, зокрема чинного міжнародного договору, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України, у внутрішньодержавних відносинах України»¹.

Іншого погляду дотримується М. Савенко, який наполягає на тому, що положення ст. 9 Конституції України щодо дії міжнародного права в державі свідчить про самостійність систем міжнародного й національного права, тобто ця норма виходить з теорії дуалізму в їх співвідношенні. Для застосування в Україні міжнародні договори, норми, принципи та інші елементи міжнародного права мають бути в установленому порядку імплементаційними у внутрішнє право². Характерно, що кожна із зазначених точок зору має право на існування стосовно нашої держави, оскільки статус міжнародного договору в правовій системі із України визначений нечітко. Аналізовані норми свідчать, що на законодавчому рівні не закріплена пряма дія міжнародних договорів. Останні не можуть вважатися чинними без згоди парламенту і тому, як вбачається, ми не можемо твердити про те, що Україна виходить з принципу монізму. У той же час для використання міжнародних договорів в Україні необхідним є застосування процедури, за якої Верховна Рада надає таким актам згоду на обов'язковість. Причому однією із форм надання обов'язковості договору є його ратифікація, що виступає інструментом його інкорпорації у внутрішнє законодавство. Це

¹ Мартиненко П. Місце і роль Конвенції про захист прав і основних свобод людини 1950 року в конституційно-правовому механізмі України // Вісн. Конституц. Суду України. – 2002. – № 2. – С. 64.

² Савенко М. Роль міжнародно-правових актів у діяльності Конституційного Суду України з захисту прав свобод людини // Вісн. Конституц. Суду України. – 2001. – № 2. – С. 75.

свідчить, навпаки, про те, що Україну не можна охарактеризувати як країну, що дотримується моністичної концепції.

Про важливість визначення місця міжнародних договорів у національному законодавстві, системі права, системі джерел права говорить багато вчених¹. Однак у юридичній літературі висловлюються дві популярні позиції стосовно включення міжнародних договорів до джерел національного права. Так, прибічники першої точки зору стверджують, що міжнародні договори ні у якому разі не можуть бути джерелом національного права. Про таке говорить В. О. Канашевський, наполягаючи на тому, що визнання міжнародного договору джерелом національного права не відповідає об'єктивній реальності, а саме самостійному існуванню двох правових систем. Міжнародні договори він називає регулятором певних відносин². Цей вчений приєднується до слів Г. В. Ігнатенко, що форми права одної системи не в змозі у той же час бути формами права іншої системи. Кожна правова система має свої джерела, яким властива здатність виконувати притаманні їм функції у межах іншої правової системи, не переходячи до неї, зберігаючи «прописку» у власній правовій системі³. Так міркує і С. Ю. Марочкін, наполягаючи, що джерела міжнародного права діють разом з джерелами внутрішнього права, але не включаються до загального масиву⁴.

До речі, у фінансово-правовій доктрині міжнародні договори теж не завжди включаються до системи джерел фінансового права⁵. Це пояснюється тим, як зазначає Г. В. Петрова, що у ряді держав норми внутрішнього законодавства можуть переважати над положеннями належним чином ратифікованих міжнародних угод, що вступили в законну юридичну силу. Наприклад, у США норми про оподаткування доходу від приросту вартості нерухомого майна при його

¹ Кутафин О. Е. Предмет конституционного права. – М.: Юристъ, 2001. – С. 217–218; Кучерявенко Н. П. Курс налогового права: В 6 т. – Харьков: Легас, 2004. – Т. 2: Введение в теорию налогового права. – 600 с.; Правовые акты: Учеб.-практ. пособие / Ю. А. Тихомиров, И. В. Котелевская. – М.: Юринформцентр, 1999. – С. 346–347.

² Канашевский В. А. Нормы гражданского права и гражданское законодательство России. – М.: Междунар. отношения, 2004. – С. 29, 33.

³ Ігнатенко Г. В. Взаимодействие внутригосударственного и международного права: Учеб. пособие. – Свердловск: УрГУ, 1981. – С. 75; Международное право: Учебник / Отв. ред. Г. В. Ігнатенко, О. И. Туинов. – М.: Норма-Инфра-М, 1999. – С. 158.

⁴ Марочкин С. Ю. Действие норм международного права в правовой системе Российской Федерации. – Тюмень: Тюмен. гос. ун-т, 1998. – С. 43, 35–36.

⁵ Толстопятенко Г. П. Европейское налоговое право. Сравнительно-правовое исследование. – М.: НОРМА, 2001. – С. 124–127 та ін.

відчуженні переважають у деяких випадках над положеннями міжнародних угод¹.

Прихильники другої точки зору констатують, що міжнародні договори набувають значення джерела національного права. Так, Н. І. Чужикова обстоює точку зору, згідно з якою норми міжнародного права, включені до правової системи країни, виступають невід'ємною інтегральною частиною цієї системи, але поряд з тим такими, що не втрачають зв'язку з міжнародно-правовою системою. При цьому вчена визнає міжнародні договори джерелом фінансового права у разі наявності згоди на їх обов'язковість, ратифікацію й офіційне опублікування². На такій позиції стоїть і С. Г. Єрємін³. Ми схильні поділяти саме такі міркування. Аналіз норм Конституції та Закону України «Про міжнародні договори» свідчить про визнання у нашій країні «сумісного» існування норм міжнародних договорів і норм інших джерел права. На користь цього говорить і використання у ст. 9 Конституції України терміна «законодавство», а не «правова система». Окрім того, ратифікація надає міжнародному договору сили національного закону⁴.

Більше того, аналіз фінансово-правових норм, зокрема ч. 3 ст. 4 Бюджетного кодексу України, де закріплено: якщо міжнародним договором України, поданим на ратифікацію, встановлено інші положення, ніж у відповідних нормах бюджетного законодавства України, такі положення приймаються окремими законами про внесення змін до відповідних законів і розглядаються одночасно з ратифікацією міжнародного договору України, яким такі положення передбачені, говорить про той факт, що надання згоди на обов'язковість міжнародного договору та його прийняття у внутрішнє законодавство здійснюються двома різними актами парламенту. Задля справедливості необхідно вказати, що таке положення є вкрай необхідним у бюджетній сфері. Як вказують науковці, сама собою ратифікація ще не означає за собою автоматичного припинення дії норм бюджетного законодавства, які суперечать ратифікованому міжнародному

¹ Петрова Г. В. Налоговые отношения: теория и практика правового регулирования. – М.: Олита, 2003. – С. 282.

² Чужикова Н. И. Источники финансового права: Дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.14. – Воронеж, 2004. – С. 163.

³ Еремин С. Г. Договор в финансовом праве: Дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.14. – М., 2008. – С. 124–141.

⁴ Блищенко И. П. Международное и внутригосударственное право. – М.: Госюриздат, 1960. – С. 224.

договору. Вони втрачать силу тільки після встановленої законодавчої процедури. Дія цих правил є особливо важливою у бюджетній сфері. Вони виключають можливість того, щоб будь-яким міжнародним договором були передбачені якісь виплати за рахунок бюджету і подібні виплати були здійснені до ратифікації договору і до внесення у встановленому законом порядку відповідних поправок до затвердженого бюджету¹.

Показово, що про значимість серед джерел фінансового права міжнародно-правових договорів у сучасних умовах говорить М. П. Кучерявенко. Вчений звертає увагу на те, що розвиток суспільних відносин, що відображає інтенсивні інтеграційні процеси, призводить до необхідності узгодження, взаємоув'язування національних податкових систем, регулюючих їх правових механізмів. Укладаючи між собою міжнародні угоди і договори, встановлюючи взаємні права і обов'язки, фіксуючи норми права, яким сторони зобов'язалися підкорятися, держави передбачають урегулювати як існуючі відносини, так і свої взаємини в майбутньому². Отже, міжнародні договори, що містять фінансово-правові норми, необхідно вважати джерелами фінансового права України.

Поряд з тим, на наш погляд, визнання міжнародного договору джерелом фінансового права і визначення його місця у системі джерел фінансового права характеризується такими особливостями: по-перше, включення міжнародних договорів до системи законодавства України визначається Конституцією України; по-друге, норми міжнародних договорів, згода на обов'язковість застосування яких надана Верховною Радою України, не діють безпосередньо. У певних випадках для їх вживання вимагається видання внутрішньодержавних актів; по-третє, якщо міжнародним договором встановлено інше правило поведінки, ніж закріплене законом, то діє пріоритет норм міжнародного договору; по-четверте, Україна повинна бути учасником цього договору; по-п'яте, міжнародний договір України повинен бути опублікований у встановленому порядку; по-шосте, статус міжнародних договорів визначається шляхом прийняття закону (ратифікації). Це наділяє договір юридичною силою, рівною за значенням закону України, а тому переважна сила перед законами України положень міжнародного договору не

¹ Постатейный комментарий к Бюджетному кодексу РФ / Под ред. А. Н. Козырина / ИПС «Консультант Плюс». – <http://www.consultant.ru>.

² Кучерявенко Н. П. Курс налогового права: В 6 т. – Харьков: Легас, 2004. – Т. 2: Введение в теорию налогового права. – 600 с.

нівелюється після ратифікації. Таким чином, норми міжнародних договорів, з одного боку, є складовою частиною фінансового законодавства, а з іншого – джерелом фінансового права. Вони виступають важливою передумовою вдосконалення правового регулювання фінансової діяльності у нашій країні.

Говорячи про міжнародні договори як джерела права, неможливо обминути увагою питання стосовно застосування у нашій державі Європейської конвенції про захист прав людини і основоположних свобод 1950 р., Першого протоколу та протоколів № 2, 4, 7 та 11 до Конвенції. Так, 17 липня 1997 р. був прийнятий Закон України «Про ратифікацію Європейської конвенції про захист прав людини і основоположних свобод 1950 р., Першого протоколу та протоколів № 2, 4, 7 та 11 до Конвенції»¹, відповідно до якого наша країна повністю визнала на своїй території дію статті 46 Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод 1950 р. щодо визнання обов'язковою і без укладення спеціальної угоди юрисдикцію Європейського суду з прав людини в усіх питаннях, що стосуються тлумачення і застосування Конвенції. Європейська конвенція з прав людини, за справедливими твердженнями багатьох науковців, є старішим міжнародним договором, значення якого полягає у гарантуванні дотримання прав людини. Тому інструментарій захисту, що нею надається, є найбільш розвинутим. Він став джерелом міжнародних судових рішень з прав людини. Окрім того, Конвенція – це також унікальна система, що виступає як «міжнародне загальне право» й функціонує у режимі спадкоємності й незалежності².

Законом України від 23 лютого 2006 р. «Про виконання рішень та застосування практики Європейського суду з прав людини» (ст. 17) закріплено, що суди зобов'язані застосовувати при розгляді справ Конвенцію та практику Суду як джерело права³. Тому, дотримуючись формального підходу, рішення Європейського суду з прав людини, в яких інтерпретуються норми фінансового права, необхідно відносити до джерел фінансового права. Вони, як і інші види джерел фінансового права, є обов'язковими для виконання й застосування у нашій державі. Характеризуючи рішення Європейського суду з прав людини як дже-

¹ Відом. Верхов. Ради України. – 1997. – № 40. – Ст. 263; Конвенція про захист прав людини і основоположних свобод (Рим, 4.XI. 1950.) Офіційний переклад із промовками, внесеними відповідно до положень Протоколу № 11 // Верховна Рада України (офіційний сайт). – <http://zakon1.rada.gov.ua>.

² Гомьен Д., Харрис Д., Зваак Л. Европейская конвенция о правах человека и Европейская социальная хартия: право и практика. – М.: Изд-во МНИМП, 1998. – С. 29.

³ Відом. Верхов. Ради України. – 2006. – № 30. – Ст. 260.

рело права, В. А. Туманов говорить, що за їх допомогою послідовно деталізується і розширюється каталог прав, які знаходили захист у суді, стислі формулювання наповнюються широким змістом, формулюються норми, які лише *explicite* не зазначені в тексті Конвенції, а насправді в прихованому вигляді містяться в ній¹.

Поряд з тим на сьогодні вищевказаний закон не дає відповіді на питання стосовно місця рішень Європейського суду з прав людини у ієрархічній системі джерел права, і фінансового, зокрема². Звісно, можна виходити з того, що Конвенція, на відміну від інших міжнародних договорів, є комплексним та складним правовим механізмом захисту прав людини, який включає власне конвенційні норми, а також рішення Європейської комісії з прав людини та Комітету міністрів Ради Європи, судову практику Європейського суду з прав людини, прецедентне право, загальновизнані принципи та норми міжнародного права, специфічні методи тлумачення Конвенції, наукову доктрину з питань її застосування тощо³. Але ми вважаємо, що для уникнення колізій при застосуванні судової практики Європейського суду з прав людини й інших джерел права необхідно внести відповідні доповнення до Закону України «Про виконання рішень та застосування практики Європейського суду з прав людини», чітко визначивши місце таких актів у системі джерел права.

Як ми продемонстрували, питання джерел права завжди були у центрі уваги науковців. Однак розвиток фінансових відносин породжує зміни у системі джерел фінансового права, що обумовлює виникнення багатьох проблем у позначеній сфері та свідчить про необхідність наукової розробки цілісної концепції джерел фінансового права. На наш погляд, у виді зв'язку з розвитку фінансового права сьогодні як його джерела необхідно виокремлювати нормативно-правові акти, прецеденти, відбиті у рішеннях та ухвалах Конституційного Суду України, нормативно-правові договори. При цьому у системі джерел фінансового права України традиційно визначальну роль відіграють саме нормативно-правові акти.

¹ Туманов В. А. Европейский Суд по правам человека. Очерк организации и деятельности. – М.: НОРМА, 2001. – С. 89.

² Шевчук С. Європейська конвенція про захист прав людини та основних свобод: практика застосування та принципи тлумачення у контексті сучасного українського праворозуміння // Практика Європейського суду з прав людини. Рішення. Коментарі. – 1999. – № 2.

³ Див: Покачалова Е. В. Публичный долг в Российской Федерации: вопросы теории финансового права / Под ред. Н. И. Химичевой. – Саратов: Изд-во Саратов. гос. акад. права, 2007. – С. 35–37.

Література

1. Конституція України // Відом. Верхов. Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 141.
2. Бюджетний кодекс України // Відом. Верхов. Ради України. – 2001. – № 37–38. – Ст. 119.
3. Конвенція про захист прав людини і основоположних свобод (Рим, 4.XI. 1950.) Офіційний переклад із поправками, внесеними відповідно до положень Протоколу № 11 // Верховна Рада України (офіційний сайт). – <http://zakon1.rada.gov.ua>.
4. Про виконання рішень та застосування практики Європейського суду з прав людини: Закон України від 23.02.2006 р. // Відом. Верхов. Ради України. – 2006. – № 30. – Ст. 260.
5. Про Конституційний Суд України: Закон України від 16.10.1996 р. // Відом. Верхов. Ради України. – 1996. – № 49. – Ст. 272.
6. Про міжнародні договори України: Закон України від 29.06.2004 р. // Відом. Верхов. Ради України. – 2004. – № 50. – Ст. 540.
7. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами і державними цільовими фондами: Закон України від 21.12.2000 р. // Відом. Верхов. Ради України. – 2001. – № 10. – Ст. 44.
8. Про ратифікацію Європейської конвенції про захист прав людини і основоположних свобод 1950 року, Першого протоколу та протоколів № 2, 4, 7 та 11 до Конвенції: Закон України від 17.07.1997 р. // Відом. Верхов. Ради України. – 1997. – № 40. – Ст. 263.
9. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням Президента України щодо відповідності Конституції України (конституційності) Закону України «Про Рахункову палату Верховної Ради України» (справа про Рахункову палату) від 23 грудня 1997 р. // Офіц. вісн. України. – 1998. – № 1. – Ст. 151.
10. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням Президента України щодо відповідності Конституції України (конституційності) Закону України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України» (справа про податки) від 5 квітня 2001 р. // Офіц. вісн. України. – 2001. – № 43. – Ст. 1933.
11. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням Кабінету Міністрів України щодо офіційного тлумачення положень частини першої статті 5 Закону України «Про

- усунення дискримінації в оподаткуванні суб'єктів підприємницької діяльності, створених з використанням майна та коштів вітчизняного походження» та частини першої статті 19 Закону України «Про інвестиційну діяльність» (справа про оподаткування підприємств з іноземними інвестиціями) від 29 січня 2002 р. // Офіц. вісн. України. – 2002. – № 22. – Ст. 1068.
12. Рішення Конституційного Суду України від 9 липня 1998 р., № 12-рп/98 у справі про тлумачення терміна законодавство // Офіц. вісн. України. – 1998. – № 32. – Ст. 1209.
 13. Ухвала Конституційного Суду України про припинення конституційного провадження у справі за конституційним поданням 57 та 69 народних депутатів України щодо «визнання неконституційними актів, прийнятих на засіданні частини народних депутатів України у приміщенні «Українського дому» 21 січня та 1 лютого 2000 року» від 27 червня 2000 р. № 2-уп/2000 // Вісн. Конституц. Суду України. – 2000. – № 3. – С. 26–30.
 14. Ухвала Конституційного Суду України про припинення конституційного провадження у справі за конституційним поданням народних депутатів України щодо відповідності Конституції України (конституційності) указів Президента України про призначення перших заступників, заступників міністрів та заступників керівників інших центральних органів виконавчої влади України, виданих протягом липня – грудня 1996 р. та січня 1997 р. від 10 березня 1998 р. № 1-уп/98 // Вісн. Конституц. Суду України. – 1998. – № 2. – С. 37–40.
 15. Про систему валютного регулювання і валютного контролю: Декрет Каб. Міністрів // Відом. Верхов. Ради України. – 1993. – № 17. – Ст. 184.
 16. Про затвердження Порядку проведення державної реєстрації нормативно-правових актів у Міністерстві юстиції України та включення їх до Єдиного державного реєстру нормативно-правових актів: Наказ М-ва юстиції України від 25.11.2002 р. № 102/5 // Офіц. вісн. України. – 2002. – № 48. – Ст. 2194.
 17. Проект Податкового кодексу України. – http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=85445&cat_id=70787.
 18. Александров Н. Г. К вопросу о роли договора в правовом регулировании общественных отношений // Учен. зап. ВИЮН. – М., 1946. – Вып. VI. – С. 61–72.

19. Алексеев С. С. Общая теория права: В 2 т. – М.: Юрид. лит., 1982. – Т. 2. – 359 с.
20. Алисов Е. А. Финансовое право Украины: Учеб. пособие. – Харьков: Эспада, 2000. – 288 с.
21. Баев С. А. Соглашения об избежании двойного налогообложения между Россией и государствами – членами ЕС: Сравнительно-правовое исследование. – М.: Волтерс Клувер, 2007. – 192 с.
22. Байтин М. И. Сущность права (современное нормативное право понимание на грани двух веков). – Саратов, 2001.
23. Бержель Ж. Л. Общая теория права / Под общ. ред. В. И. Даниленко / Пер. с фр. – М.: НОТА ВЕНЕ, 2000.
24. Бирюков П. Н. Международное право. – М.: Юристъ, 1999. – 416 с.
25. Блищенко И. П. Международное и внутригосударственное право. – М.: Госюриздат, 1960.
26. Блосфельдт Г. Э. «Законная сила» Свода законов в свете архивных данных [Текст] / Под ред. В. А. Томсинова. – М.: Зерцало, 2006. – 296 с. (Серия «Русское юридическое наследие»).
27. Богатова О. В. Нормативно-правовой акт как источник права (теоретический аспект): Дис. ... канд. юрид. наук: спец.12.00.01. – М., 2004.
28. Брызгалин А. В., Берник В. Р., Головкин А. Н. Судебная практика по налоговым и финансовым спорам. 2004 год / Под ред. А. В. Брызгалина. – Екатеринбург: Налоги и финансовое право, 2005. – 480 с.
29. Венгеров А. Б. Теория государства и права: Учебник. – М.: Омега – Л., 2006. – 608 с.
30. Воронова Л. К. Финансовое право України: Підручник. – К.: Прецедент; Моя книга, 2006. – 448 с.
31. Воронова Л. К., Криницкий И. Е., Кучерявенко Н. П. Финансовое право: Учеб. пособие. – Харьков: Право, 2006. – 384 с.
32. Гомьен Д., Харрис Д., Зваак Л. Европейская конвенция о правах человека и Европейская социальная хартия: право и практика. – М.: Изд-во МНИМП, 1998. – 600 с.
33. Горбунова О. Н. Финансовое право и финансовый мониторинг в современной России: Монография. – М., 2003.
34. Горшенев В. М. Способы и организационные формы правового регулирования в социалистическом обществе. – М.: Юрид. лит., 1972. – 256 с.

35. Градовский А. Д. Начала русского государственного права: В 2 т. [Под ред. и с предисловием В. А. Томсинова]. – М.: Зерцало, 2006. – Т. 1: О государственном устройстве. – 470 с.
36. Гурова Т. В. Актуальные проблемы теории источников права: Дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.01. – Самара, 2000. – 188 с.
37. Демків Р. Роль закону в нормативно-правовому регулюванні діяльності міліції // Право України. – 2006. – № 8. – С. 88–91.
38. Демченко Г. В. Неясність, неповнота і недолік кримінального закону // Журн. М-ва юстиції. – 1904. – № 8. – С. 431.
39. Дмитрик О. О. Деякі міркування стосовно визначення місця актів судової влади у системі джерел фінансового права // Актуальні проблеми держави і права: Зб. наук. пр. – 2009. – Вип. 50. – С. 459–466.
40. Дмитрик О. О. Джерела фінансового права: сутність, види, система // Проблеми правознавства та правоохоронної діяльності: Зб. наук. пр. – Донецьк: Дон. юрид. ін-т МВС при ДонНУ, 2005. – № 2. – С. 124–132.
41. Дмитрик О. О. Ієрархія джерел фінансового права // Проблеми законності: Республік. міжвідом. наук. зб. / Відп. ред. В. Я. Тацій. – Х.: Нац. юрид. акад. України, 2010. – Вип. 108.
42. Еремін С. Г. Договір в фінансовому праві: Дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.14. – М., 2008. – 184 с.
43. Євграфова Є. Акти Конституційного Суду України у системі національного законодавства // Право України. – 2001. – № 10. – С. 66–68.
44. Жидков О. А. Судебный прецедент в правовых системах развивающихся стран // Государство и право в развивающихся странах. Источники права. – М., 1985.
45. Жук Л. В. Джерела податкового права: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07. – Ірпінь, 2005. – 19 с.
46. Загальна теорія держави та права: Підручник / За ред. М. В. Цвіка, В. Д. Ткаченка, О. В. Петришина. – Х.: Право, 2002. – 432 с.
47. Запольский С. В. О предмете финансового права // Правоведение. – 2002. – № 5 (244). – С. 25–30.
48. Зивс Л. С. Источники права: Монография. – М.: Наука, 1981. – 238 с.
49. Игнатенко Г. В. Взаимодействие внутригосударственного и международного права: Учеб. пособие. – Свердловск: УрГУ, 1981.

50. Кабрияк Р. Кодификации / Пер. с фр. Л. В. Головки. – М.: Статут, 2007. – 476 с.
51. Канашевский В. А. Нормы гражданского права и гражданское законодательство России. – М.: Междунар. отношения, 2004. – 272 с.
52. Капліна О. В. Правозастосовне тлумачення норм кримінально-процесуального права: Монографія. – Х.: Право, 2008. – 296 с.
53. Капліна О. В. Традиційний та новий погляд на шляхи подолання колізій норм кримінально-процесуального права // Вісн. Акад. прав. наук України. – 2007. – № 1(48).
54. Карасева М. В. Предмет и система финансового права: Доклад на Междунар. науч.-практ. конф. по проблемам фин. права (Бюджет – налоги – право) // Государство и право. – 1998. – № 10. – С. 11.
55. Карасева М. В. Финансовое право: Общая часть: Учебник. – М.: Юристъ, 1999. – 256 с.
56. Керимов Д. А. Методология права (предмет, функции, проблемы философии права). – М.: Аванта+, 2001.
57. Кечекьян С. Ф. О понятии источника права // Учен. зап. МГУ. – М., 1946. – Вып. 116. – Кн. 2.
58. Конституции государств Европы: В 3 т. / Под ред. Л. А. Окунькова. – М., 2001.
59. Конституции зарубежных государств: Учебное пособие / Сост. В. В. Маклаков. – М.: Волтерс Клувер, 2003.
60. Конституционное правосудие в странах СНГ и Балтии: Сб. норматив. актов / Под ред. В. К. Бобровой, М. А. Митюкова (рук. кол.), А. А. Подалова. – М.: Зерцало, 1998. – 800 с.
61. Конституция, закон, подзаконный акт. – М.: Наука, 1994.
62. Конституція України – Основний закон держави і суспільства: Навч. посіб. – Х., 2001.
63. Конституція України: досвід реалізації та шляхи удосконалення: Матеріали «круглого столу», організованого і проведеного Науково-дослідним інститутом державного будівництва та місцевого самоврядування АПрН України з нагоди 10-ї річниці прийняття Конституції України. м. Харків, 21 червня 2006 р. / Ред. кол. Ю. П. Битяк, І. В. Яковюк, Г. В. Чапала. – Х.: Право, 2006.
64. Коркунов Н. М. Лекции по общей теории права / Предисл. И. Ю. Козлихина. – СПб.: Юрид. центр Пресс, 2003. – 430 с.

65. Котенко А. М. Договорные отношения в системе отношений регулируемых налоговым правом // Системообразующие категории в финансовом праве: состояние и перспективы трансформации: Материалы междунар. науч.-практ. конф., г. Харьков, 15–16 апреля 2010 г. / Редкол.: В. Я. Таций, Ю. П. Битяк, Л. К. Воронова и др. – Харьков: НИИ гос. строительства и мест. самоуправления, 2010. – С. 79, 80.
66. Крохина Ю. А. Финансовое право России: Учебник. – М.: Норма, 2004. – 704 с.
67. Кузьмин И. Ф., Поленина С. В. «Закон о законах»: проблемы издания и содержания // Сов. государство и право. – 1989. – № 12. – С. 3–9.
68. Кутафин О. Е. Источники конституционного права Российской Федерации: Монография. – М.: Юрист, 2002. – 348 с.
69. Кутафин О. Е. Предмет конституционного права: Монография. – М.: Юристъ, 2001. – 444 с.
70. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права: В 6 т. – Харьков: Легас, 2004. – Т. 2: Введение в теорию налогового права. – 600 с.
71. Лисицин Д. А. Финансовая деятельность государства: содержание, методы осуществления: Дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.14. – Челябинск, 2004. – 215 с.
72. Лукашук И. И. Международное право в судах государств. – СПб.: Россия-Нева, 1993. – 302 с.
73. Лукьянова Е. А. Закон как источник советского государственного права. – М.: МГУ, 1988. – 152 с.
74. Лучин В. О., Мазуров А. В. Указы президента Российской Федерации. Основные социальные и правовые характеристики. – М., 2000.
75. Майков П. М. О Своде законов Российской Империи / Под ред. В. А. Томсинова. – М.: Зерцало, 2006. – 293 с. (Серия «Русское юридическое наследие»).
76. Марочкин С. Ю. Действие норм международного права в правовой системе Российской Федерации. – Тюмень: Тюмен. гос. ун-т, 1998.
77. Мартиненко П. Місце роль Конвенції про захист прав і основних свобод людини 1950 року в конституційно-правовому механізмі України // Вісн. Конституц. Суду України. – 2002. – № 2. – С. 64.

78. Марченко М. Н. Источники права: понятие, содержание, система и соотношение с формой права // Вестн. Моск. ун-та. Серия 11. Право. – 2002. – № 5. – С. 11–29.
79. Марченко М. Н. Источники права: Учеб. пособие. – М.: ТК Велби, Проспект, 2005. – 760 с.
80. Международное право: Учебник / Отв. ред. Г. В. Игнатенко, О. И. Туинов. – М.: Норма-Инфра-М, 1999.
81. Михайловский И. В. Очерки философии права. – Томск, 1914. – Т. 1.
82. Морозова Л. А. Еще раз о судебной практике как источнике права // Государство и право. – 2004. – № 1. – С. 21.
83. Мурашин О. Акти прямого народовладдя, їх система та класифікація // Вісн. Акад. прав. наук України. – 2000. – № 1. – С. 61.
84. Муромцев С. А. Право и справедливость // Сев. вестн. – 1892. – С. 258–259.
85. Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2005 года: по материалам 3-й Междунар. науч.-практ. конф. 14-15 апр. 2006 г., Москва: сб. / [сост. В. М. Зарипов]; Под ред. С. Г. Пепеляева. – М.: Волтерс Клувер, 2007. – 384 с.
86. Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2007 года: по материалам V Междунар. науч.-практ. конф. 11–12 апреля 2008 г., Москва: сб. / [сост. В. М. Завязочникова]; Под ред. С. Г. Пепеляева. – М.: Волтерс Клувер, 2007. – 304 с.
87. Налоговое право России: Учебник / Отв. ред. Ю. А. Крохина. – М.: Норма, 2003. – 656 с.
88. Научно-практический комментарий Бюджетного кодекса Украины / Под общ. ред. Н. П. Кучерявенко. – Харьков: Одиссей, 2005. – 416 с.
89. Нерсесянц В. С. Общая теория права и государства: Учебник. – М.: НОРМА, 2002. – 552 с.
90. Общая теория права / Под общ. ред. А. С. Пиголкина. – М., 1996.
91. Общая теория права: Курс лекций / Под ред. В. К. Бабаева. – Н. Новгород, 1993.
92. Ожегов С. И. Словарь русского языка / Под ред. Н. Ю. Шведовой. – 23-е изд. – М.: Рус. яз., 1991. – 917 с.
93. Олейникова С. Г. Источники налогового права: Дис. ... канд. юрид. наук.: спец. 12.00.14. – Саратов, 2005.

94. Орлюк О. П. Фінансове право: Навч. посіб. – К.: Юрінком Інтер, 2003. – 528 с.
95. Пархоменко Н. М. Джерела права: проблеми теорії та методології: Монографія. – К.: Юрид. думка, 2008. – 336 с.
96. Петражицкий Л. И. Теория права и государства в связи с теорией нравственности. – СПб., 1907. – Т. II.
97. Петрова Г. В. Налоговые отношения: теория и практика правового регулирования. – М.: Олита, 2003.
98. Петрова Г. В. Налоговые споры: практика рассмотрения. – М.: Юриспруденция, 2005. – 120 с.
99. Петрова Г. В. Финансовое право: Учебник. – М.: Проспект, 2009. – 288 с.
100. Погорілко В., Федоренко В. Джерела конституційного права України: поняття, види, система // Право України. – 2002. – № 3. – С. 8–16.
101. Погорілко В., Федоренко В. Джерела права України (загальна теорія джерел конституційного права) // Вісн. Акад. прав. наук України. – 2002. – № 1 (28). – С. 46–59.
102. Поляков А. В. Общая теория права: Проблемы интерпретации в контексте коммуникативного подхода: Курс лекций. – СПб.: Изд. дом С.-Петербур. гос. ун-та, 2004.
103. Попков В. Д. Соотношение внутригосударственного и международного права // Проблемы теории государства и права: Учеб. пособие / Под ред. М. Н. Марченко. – М.: Юристь, 2003. – С. 547–565.
104. Постатейный комментарий к Бюджетному кодексу РФ / Под ред. А. Н. Козырина // ИПС «Консультант Плюс». – <http://www.consultant.ru>.
105. Постатейный комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации / Под общ. ред. В. И. Слома и А. М. Макарава. – М.: Статут, 2000. – Ч. 1. – 518 с.
106. Правовые акты: Учеб.-практ. пособие / Ю. А. Тихомиров, И. В. Котелевская. – М.: Юринформцентр, 1999. – 420 с.
107. Проблемы теории государства и права: Учеб. пособие / Под ред. М. Н. Марченко. – М.: Юристь, 2003. – 656 с.
108. Ренненкампф Н. К. Юридическая энциклопедия. – Киев, 1889.

109. Рукавишникова И. В. Договорные конструкции в финансовом праве // Проблемы финансового права в условиях рынка в XXI веке: сб. материалов междунар. науч.-практ. конф./ Отв. ред. О. Н. Горбунова. – М.: ТК Велби, Проспект, 2005.
110. Рукавишникова И. В. Метод финансового права / Отв. ред. Н. И. Химичева. – М., 2006. – 285 с.
111. Савенко М. Роль міжнародно-правових актів у діяльності Конституційного Суду України з захисту прав свобод людини // Вісн. Конституц. Суду України. – 2001. – № 2. – С. 75.
112. Садовский В. Н. Основания общей теории систем. – М.: Высш. шк., 1974.
113. Синюков В. Н. Российская правовая система. Введение в общую теорию. – Саратов, 1994.
114. Скакун О. Конституційний Суд як учасник правотворчості (законотворчості) в Україні // Юрид. Україна. – 2003. – № 1. – С. 26–31.
115. Советское финансовое право: Учеб. пособие / Авт. кол. Л. К. Воронова, И. В. Мартьянов. – Киев: Вища шк., 1983. – 240 с.
116. Советское финансовое право: Учебник / Отв. ред. Г. С. Гуревич. – М.: Юрид. лит., 1985. – 272 с.
117. Советское финансовое право: Учебник / Под ред. В. В. Бесчеревных, С. Д. Цыпкина. – М.: Юрид. лит., 1982. – 424 с.
118. Советское финансовое право: Учебник / Под ред. Е. А. Ровинского. – М.: Юрид. лит., 1978. – 344 с.
119. Соколова Э. Д. Правовые основы финансовой системы России / Отв. ред. Е. Ю. Грачева. – М.: Юриспруденция, 2006. – 112с.
120. Сучасні проблеми юридичної науки і правозастосовної діяльності: Тези доп. та наук. повідомл. учасн. наук. конф. молодих учених (м. Харків, 20–21 груд. 2001 р.) / За ред. М. І. Панова. – Х.: Нац. юрид. акад. України, 2002. – 217 с.
121. Тацій В. Я., Тодика Ю. М. Проблеми становлення сучасного конституціоналізму в Україні // Право України. – 2001. – № 6. – С. 7.
122. Теория государства и права / Под ред. М. М. Рассолова, В. О. Лучина, Б. С. Эбзеева. – М., 2000.
123. Теория государства и права / Отв. ред. Г. Н. Манов. – М.: БЕК, 1996.
124. Теория компетенции. – М., 2001. – 355 с.

125. Тесленко М. Правова природа актів Конституційного Суду України // *Право України*. – 2000. – № 2. – С. 6–9.
126. Тихий В. П. Правотлумачення Конституційним Судом України та правова природа його рішень // *Вісн. Конституц. Суду України*. – 2001. – № 1. – С. 62–71.
127. Тихомиров Ю. А. Договори в економіке. – М.: Юрид. лит., 1993.
128. Тодыка Ю. Н. Конституция Украины: проблемы теории и практики: Монография. – Харьков, 2000.
129. Толстопятенко Г. П. Европейское налоговое право. Сравнительно-правовое исследование. – М.: НОРМА, 2001. – 336 с.
130. Тополевський Р. Б. Системні зв'язки юридичних джерел права: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук: спец.: 12.00.01. – Х, 2004. – 20 с.
131. Туманов В. А. Европейский Суд по правам человека. Очерк организации и деятельности. – М.: НОРМА, 2001.
132. Финансовое право: Учеб. пособие / Под ред. М. М. Рассолова. – М.: Юнити-Дана, Закон и право, 2002. – 444 с.
133. Финансовое право: Учебник / Отв. ред. Е. Ю. Грачева, Г. П. Толстопятенко. – М.: ТК Велби, Проспект, 2004. – 536 с.
134. Финансовое право: Учебник / Отв. ред. Н. И. Химичева. – М.: БЕК, 1996. – 525 с.
135. Финансовое право: Учебник / Под ред. О. Н. Горбуновой. – М.: Юристъ, 2001. – 495 с.
136. Філософський енциклопедичний словник. – К.: Абрис, 2002. – 742 с.
137. Фінансове право України: навч. посіб. / За ред. М. П. Кучерявенко. – Х.: Право, 2010. – 288 с.
138. Фінансове право України: Підручник / За ред. М. П. Кучерявенка. – К.: Юрінком Інтер, 2004. – 320 с.
139. Христова Г. О. Юридична природа актів Конституційного Суду України: Дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.01. – Х., 2004. – 226 с.
140. Худяков А. И. Основы теории финансового права. – Алматы: Жети жаргы, 1995. – 288 с.
141. Чужикова Н. И. Источники финансового права: Дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.14. – Воронеж, 2004. – 227 с.
142. Шебанов А. Ф. Форма советского права. – М.: Юрид. лит., 1968. – 215 с.

143. Шевчук С. Європейська конвенція про захист прав людини та основних свобод: практика застосування та принципи тлумачення у контексті сучасного українського праворозуміння // Практика Європейського суду з прав людини. Рішення. Коментарі. – 1999. – № 2.
144. Шершеневич Г. Ф. Общая теория права: Учеб. пособие: В 2 т. – Вип. 2, 3, 4. – М.: Юрид. колледж МГУ, 1995. – Т. 2. – 362 с.
145. Шумилов В. М. Международное финансовое право: Учебник. – М.: Междунар. отношения, 2005. – 432 с.
146. Явич Л.С. Общая теория права. – Л.: Изд-во ЛГУ, 1976. – 288 с.
147. Ярмухаметов Р. З. Договор как источник публичного права: Дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.01. – Уфа, 2002. – 205 с.

М. О. Перепелиця

Поняття та ознаки суб'єкта фінансового права

Людина впродовж свого існування намагається якомога глибше і всесторонньо пізнати саму себе. Її цікавить власний внутрішній світ – психологічні, фізіологічні, соціальні, правові й інші засади своєї особистості. Людині це необхідно, щоб осмислити своє життєве призначення, визначити місце у світі. У процесі власного пізнання людина застосовує ті знання і досвід, які надає їй відповідна наука – соціологія, психологія, психофізіологія, педагогіка, медицина, біохімія, генетична інженерія, філософія, юриспруденція тощо. Звичайно ж, немає такої науки, яка б вивчала в людині одночасно всі сторони її особистості, її внутрішнього світу. Абсолютно різні науки досліджують її кожна зі своїх позицій – у різноманітних якостях, властивостях, зв'язках, відносинах, функціях; розглядають процеси її виникнення, формування, розвитку¹. Але і дотепер усіх зібраних знань про людину недостатньо, щоб до кінця пізнати її суть. Людина є комплексною проблемою, а не загадкою винятково якої-небудь однієї науки. Ж. Ж. Руссо у зв'язку з цим відзначив: «Найбільш корисним та найменш дослідженим із всіх людських знань мені вбачається знання про людину»².

¹ Абульханова К. А. О субъекте психической деятельности. – М., 1973; Брушлинский А. В. О природных предпосылках психического развития человека. – М.: Знание, 1977. – 64 с.; Биологическое и социальное в развитии человека: Сб. ст. / Под ред. Б. Ф. Ломова. – М.: Наука, 1977. – 226 с.; Будилова Е. А. Философские проблемы в советской психологии. – М., 1972; Леонтьев А. Н. Деятельность, сознание, личность. – М., 1975; Методологические проблемы социальной психологии: Сб. ст. / Под ред. Е. В. Шороховой. – М., 1975; Рубинштейн С. Л. Проблемы общей психологии. – М., 1973.

² Руссо Ж. Ж. Об общественном договоре. Трактаты. – Канон-Пресс, «Кучково поле», 1998. – С. 64.

Наука про право (юридична наука) – це також наука про людину. Але людина цікавить юридичну науку в особливій ролі – як суб'єкт права. Право відмежовує цю її якість від інших ролей і станів. Як суб'єкт права людина цікавить юридичну науку у всьому різноманітті її правових можливостей, зв'язків і відносин. Життя (дійсність) є таким, що людина може існувати із собою подібними тільки як суб'єкт права, і, як наслідок цього, тільки перебуваючи у сфері особливого виду суспільних відносин – правовідносин (юридичних відносин). «Відносини людей повинні визначатися правом і бути юридичними. Юридичні відносини є за своєю суттю відносинами людей одне з одним»¹. Визнання за людиною якості суб'єкта права створює необхідні юридичні підстави для того, щоб вона могла брати участь у правовому житті суспільства, користуватися різними соціальними благами, мала можливість досягти своїх цілей, самореалізуватися як особистість тощо. В цілому, людина повинна мати необхідні правові гарантії свого положення у суспільстві. А такі гарантії вона може мати, тільки якщо виступатиме як суб'єкт права.

Вирішення питання про те, кого або що визнавати суб'єктом права, визначається філософією, доктринальними розробками юридичної науки і принципами права. Перш ніж говорити про суб'єкт права, необхідно визначитися з поняттям суб'єкта взагалі. У філософії під суб'єктом розуміється носій предметно-практичної діяльності і пізнання (індивід або соціальна група), джерело активності, яке спрямоване на об'єкт². Оскільки суб'єкт – це не тільки носій діяльності, але й носій пізнання, то, як правильно робить висновок Н. І. Матузов: «Суб'єкт – це розумна істота, яка має свідомість та волю, тобто людина»³. Отже, під суб'єктом не можна розуміти жодну живу істоту на планеті, окрім людини, оскільки тільки вона «є розумною істотою, яка володіє даром мислити та говорити. Саме цим людина відрізняється від усіх інших біологічних індивідів»⁴. А якщо людина — це розумна істота, то цілком закономірним є процес, коли на певному історичному етапі свого

¹ Пухта Г. Ф. Энциклопедия права / Под ред. П. Карасевича. – Ярославль: Тип. Фальк, 1872. – С. 47.

² Философский энциклопедический словарь. – М.: Сов. энцикл., 1983. – С. 661.

³ Матузов Н. И. Личность. Права. Демократия. Теоретические проблемы субъективного права. – Саратов: СГУ, 1972. – С. 73.

⁴ Там само. – С. 68.

розвитку вона починає виокремлювати себе від усього навколишнього світу, що її оточує. З тієї миті, як людина усвідомила свою відособленість та протистояння всьому іншому світу, який існує незалежно від неї і поза неї, можливо говорити про появу суб'єкта взагалі. Н. І. Матузов у зв'язку з цим писав: «Виокремлення суб'єкта виражалось в тому, що первісна людина почала усвідомлювати своє буття та своє відношення до зовнішнього світу, та стала протиставляти себе останньому»¹.

Яким же чином суб'єкт набув якості суб'єкта права? Як уже наголошувалося раніше, суб'єкт – це розумна істота, яка має свідомість. Людина (суб'єкт) розуміє, що навколишній світ їй протистоїть. Але вона не просто пасивно усвідомлює оточуючу її дійсність, а намагається активно впливати на неї, для того щоб перетворити для найбільш оптимальних умов свого існування. У процесі такого перетворення перед людиною виникає природна потреба у захисті свого, перш за все фізичного, існування. У зв'язку з цим з навколишнього об'єктивного світу вона виділяє особливу сферу – правову, тобто єдину, яка може забезпечити їй такий захист (причому саме виділяє, а не створює, оскільки «право не створюється саме законодавцем, а виникає у зв'язку з історичною необхідністю, об'єктивно у процесі розвитку суспільних відносин»²). У зв'язку з цим І. А. Покровський зробив правильний висновок: «Перше, що потребує людина, — це, безумовно, охорона її найважливіших благ – життя, тілесної недоторканності, свободи. І саме право з давніх часів бере на себе таку охорону»³.

Правова дійсність не охоплює собою весь об'єктивний світ, який протистоїть суб'єкта, а є тільки однією з його частин із своїми специфічними законами розвитку і функціонування. У процесі аналізу і пізнання такого об'єкта, як правова сфера, суб'єкт робить висновок, що для того щоб у ній існувати, необхідно володіти особливою властивістю або якістю і бути не просто суб'єктом без прав, обов'язків, інтересів, гарантій, відповідальності тощо, а стати суб'єктом цієї правової сфери, тобто суб'єктом права, «увійти в неї». Тому *основною*

¹ Матузов Н. И. Личность. Права. Демократия. Теоретические проблемы субъективного права. – Саратов: СГУ, 1972. – С. 74.

² Дудин А. П. Диалектика правоотношения / Под ред. В. О. Тененбаума. – Саратов, 1983. – С. 74.

³ Покровский И. А. Основные проблемы гражданского права. – М.: Статут, 1998. – С. 121.

причиною, внаслідок якої суб'єкт набув якості суб'єкта права, є природна потреба або необхідність у захисті свого фізичного існування, основних природних прав (право на життя, здоров'я, недоторканість) та в цілому, захисту суспільства від хаосу і свавілля.

Для досягнення поставленого завдання – визначення поняття й ознак суб'єкта фінансового права необхідно, перш за все, дослідити питання, яке стосується проблеми суб'єкта права взагалі. Для цього вбачається доцільним використати загальноприйнятий у правовій науці методологічний підхід. Його суть виражається у дослідженні правового явища, спираючись при цьому на загальні закономірні зв'язки розвитку буття і свідомості. Згідно з цим методом пізнання об'єкта здійснюється у два етапи. На першому етапі пізнання об'єкта сприймається як щось нероздільне ціле. На другому, за допомогою аналізу, об'єкт пізнається частинами.

Поняття «суб'єкт права» — це така категорія у юридичній науці, яка сприймається як нероздільне ціле правове явище, як факт. Для того щоб спробувати дати їй визначення, необхідно дослідити частини, які її складають. Л. П. Туркін зазначав: «Сутність об'єкта – це сукупність головних факторів, які обумовлюють у своєму необхідному зв'язку існування об'єкта»¹. Н. І. Матузов писав: «Визначити предмет – це значить вказати на найбільш сутнісні, головні його ознаки. Таких ознак може бути декілька – одна, дві, три та більше, залежно від того, наскільки правильно та повно визначають та характеризують вони явище, наскільки глибоко розкривають його сутність»². А. М. Васильєв також звертав увагу на те, що: «У юриспруденції, як і в будь-якій науці, завдання визначення (дефініції) як логічної операції над поняттями полягає в тому, щоб розкрити зміст цих понять шляхом вказування на головні та істотні ознаки досліджуваного предмета, які відрізняють його від інших суспільних явищ та виокремлюють з числа правових»³. Аналогічної позиції дотримуються й інші вчені: «Сутність складає сукупність внутрішніх, необхідних сторін та зв'язків явища в їх

¹ Туркин Л. П. Сущность, явление, взаимодействие /Взаимосвязь категорий: Сб. ст. – Свердловск: Урал. гос. ун-т им. А. М. Горького, 1970. – С. 21.

² Матузов Н. И. Личность. Права. Демократия. – Саратов: СГУ, 1972. – С. 139.

³ Васильев А. М. Правовые категории. Методологические аспекты разработки системы категорий теории права. – М.: Юрид. лит., 1976. – С. 86.

взаємозалежності»¹, «Сутність – це глибинна якість явища, без якого явище існувати не може»², «Сутність – це система об'єктивно необхідних, внутрішніх ознак та відносин»³, «Сутність виражає те головне, що характеризує предмети, їх внутрішню найбільш важливу сторону, їх основу та глибинні процеси. Сутність речей є прихованою. Її неможливо пізнати простим поглядом»⁴, «При дослідженні того чи іншого поняття необхідно знайти таке його визначення, яке було б очищене від другорядних ознак та об'єднувало б найбільш характерні, сутнісні його ознаки»⁵. Таким чином, *методологічне завдання при визначенні поняття суб'єкта права полягає в тому, щоб визначити сутнісні й обов'язкові ознаки даного правового явища*. Принциповим моментом при цьому виступає положення про те, що ці ознаки мають бути обов'язковими для поняття «суб'єкт права», і відсутність хоча б однієї з них виключає наявність суб'єкта права.

Але при цьому слід також мати на увазі, що визначення і вдосконалення наукових понять – це процес безперервного розвитку. Тому дати повне й остаточне їх пояснення вбачається досить складним. Так, Б. М. Кедров відзначив: «Люди прагнуть все більш точно та повно відобразити в поняттях досліджуваний ними об'єкт, але щоразу роблять це лише у межах досягнутих про нього знань, до яких можуть прокрастися неточності»⁶. А. М. Васильєв писав: «Наукове юридичне поняття як думка, що відображає головні, важливі ознаки правового явища, яке існує між рядом інших явищ, це висновок та сума досягнутих про нього об'єктивних наукових знань»⁷. «Необхідно завжди мати

¹ Шептулин А. П. Система категорій діалектики. – М.: Наука, 1967. – С. 288.

² Кудрин А. К. О взаимосвязи категорий «вещь», «качество», «свойство», «сущность» // Учен. зап. Свердл. гос. пед. ин-та. – Свердловск, 1967. – С. 10.

³ Петров В. С. Значение категории сущности, явления, содержания и формы в учении о государстве // Философские проблемы государства и права. – Л.: Изд-во ЛГУ, 1970. – С. 9.

⁴ Краткий философский словарь / Под ред. М. Розенталя и П. Юдина. – Изд. 4-е доп. и исправ. Гос. изд-во полит. лит., 1954. – С. 585.

⁵ Патюлин В. А. Субъективные права граждан: основные черты, стадии, гарантии реализации // Сов. государство и право. – 1971. – № 6. – С. 25.

⁶ Кедров Б. М. Характер изменения объема и содержания развивающихся понятий // Анализ развивающегося понятия. – С. 359.

⁷ Васильев А. М. Правовые категории. Методологические аспекты разработки системы категорий теории права. – М.: Юрид. лит., 1976. – С. 87.

на увазі, – відмічається у роботі Б. Я. Замбровського, Б. Я. Пахомова і В. А. Сидоркіна, – що наукові поняття та уявлення про справжню природу явищ завжди є приблизними, що пов'язано з неточністю наших знань та нашої практики на кожному історичному етапі. З розвитком науки та практики вони уточнюються, поглиблюються або відкидаються та замінюються новими»¹. Разом з тим, незважаючи на вищевикладене, правознавцям необхідно все ж таки прагнути визначати відповідні правові конструкції якомога точніше. Адже максимально точне визначення правового поняття має важливе значення як для законодавства, так і для практики, яка безпосередньо їх застосовує. Р. Й. Халфіна у зв'язку з цим зазначала: «Строгість та наукова обґрунтованість понятійного апарату має особливе значення у правовій науці, тому що результатом розвитку теорії можуть бути пропозиції щодо вдосконалення законодавства та практики, що потребує особливої точності та ясності»².

У юридичній науці існують різні теорії, які визначають сутнісні ознаки суб'єкта права. Так, в одному випадку суб'єкта права пов'язують з поняттям особи (persona), правової особи³, в іншому – з поняттям волі (правової волі)⁴; у третьому – з поняттям інтересу⁵. Також суб'єкта

¹ Замбровский Б. Я., Пахомов Б. Я., Сидоркин В. А. Категории диалектики и методология современной науки. – Воронеж: Изд-во Воронеж. ун-та, 1970. – С. 134.

² Халфина Р. О. Критерий истинности в правовой науке // Сов. государство и право. – 1974. – № 39. – С. 27.

³ Гримм Д. Д. Лекции по догме римского права. Общая часть. – СПб., 1907. – С. 19; Ефимов В. В. Догма римского права. Общая часть. – СПб., 1893. – С. 44; Хвостов В. М. Система римского права. – М., 1996. – С. 89; Дождев Д. В. Римское частное право. – М., 1996. – С. 252; Дювернуа Н. Л. Чтение по гражданскому праву. – М.: Зерцало, 2004. – С. 256; Анненков К. С. Система русского гражданского права. – СПб.: Тип. М. М. Стасюлевича, 1899. – Т. 1. Введение и общая часть. – С. 122; Мейер Д. И. Русское гражданское право: В 2 ч. – М.: Статут, 1997. – Часть 1. – С. 84; Магазинер Я. М. Субъект права // Правоведение. ИВУЗ. – 2000. – № 3 (230). – С. 102; Чиркин В. Е. Юридическое лицо публичного права. – М.: Норма, 2007. – С. 28.

⁴ Петражицкий Л. И. Теория права и государства в связи с теорией нравственности. – СПб., 1909. – Т. 1. – С. 292; Братусь С. Н. Субъекты гражданского права. – М.: Юрид. лит., 1950. – С. 22; Архипов С. И. Субъект права: теоретическое исследование. – С. 45–46; Чичерин Б. Н. Философия права // Избр. труды. – СПб., 1997. – С. 46.

⁵ Трубецкой Е. Энциклопедия права. – М.: Тип. А. И. Мамонтова, 1917. – С. 161; Магазинер Я. М. Субъект права // Правоведение. ИВУЗ. – 2000. – № 3 (230). – С. 104; Братусь С. Н. Субъекты гражданского права. – М., 1950. – С. 23–24; Петражицкий Л. И. Теория права и государства в связи с теорией нравственности. – СПб. – С. 294; Дюги Л. Социальное право, индивидуальное право и преобразование государства. – М.: Изд. Н. Н. Ключкова, 1909. – С. 28.

права визначають через категорії правосуб'єктності¹, сукупності правових зв'язків та відносин², юридичного діяча³, соціально-правової цінності⁴, правової свідомості⁵. Завдання автора полягає у тому, щоб, розглянувши основні положення деяких з даних теорій, виділити і дослідити ті ознаки, які є обов'язковими саме для поняття суб'єкта права і розкривають його сутнісні риси.

Визначення суб'єкта права через поняття *особи* (*persona*) вперше запропонували римські юристи. Саме завдяки розвитку римського права з'являється латинський термін «*persona*», під яким більшість дослідників розуміло і розуміють «особу» або «суб'єкт права»⁶. На тотожність вказаних понять звертав увагу і Д. І. Мейєр, який писав, що «особою технічно називається суб'єкт права»⁷. О. С. Іоффе тлумачив поняття «суб'єкт права» і «особа» як синоніми – «суб'єктом права

¹ Алексеев С. С. Общая теория права: В 2 т. – М.: Юрид. лит., 1982. – Т. 2. – С. 139; Братусь С. Н. Субъекты гражданского права. – М.: Юрид. лит., 1950. – С. 18; Теория государства и права: Курс лекций / Под ред. Н. И. Матузова и А. В. Малько. – 2-е изд. – М.: Юристъ, 2000. – С. 521; Мажитова Р. Ф. Правовые отношения в советском социалистическом обществе. – М.: Мысль, 1967. – С. 12; Миронов О. О. Субъекты советского государственного права. – Саратов: Изд-во Саратов. ун-та, 1975. – С. 14.

² Гегель Г. В. Философия права. – М.: Мысль. – С. 167–168; Герваген Л. Л. Развитие учения о юридическом лице. – СПб., 1888. – С. 31; Матузов Н. И. Личность. Права. Демократия. СГУ. – С. 68; Дювернуа Н. Л. Чтение по гражданскому праву. – М.: Зерцало, 2004. – С. 237; Чиркин В. Е. Юридическое лицо публичного права. – М.: Норма, 2007. – С. 34.

³ Алексеев С. Н. Основы философии права. – СПб., 1999. – С. 76; Чиркин В. Е. Юридическое лицо публичного права. – М.: Норма, 2007. – С. 33; Архипов С. И. Субъект права: теоретическое исследование. – С. 99.

⁴ Ильин И. А. Теория права и государства / Под ред. В. А. Томсинова. – М.: Зерцало, 2003. – С. 358–387; Покровский И. А. Основные проблемы гражданского права. – М.: Статут, 1998. – С. 355; Алексеев Н. Н. Основы философии права. – С. 247–252; Архипов С. И. Субъект права: теоретическое исследование. – С. 465.

⁵ Петражицкий Л. И. Теория права и государства в связи с теорией нравственности. – С. 247; Остроумов Г. С. Правовое сознание действительности. – М., 1969. – С. 98; Потопейко Д. А. Правосознание как особое общественное явление. – Киев, 1970. – С. 170–184.

⁶ Дювернуа Н. Л. Чтение по гражданскому праву. – М.: Зерцало, 2004. – С. 256; Анненков К. Система русского гражданского права. – СПб.: Тип. М. М. Стасюлевича, 1899. – Т. 1: Введение и общая часть. – С. 122; Гримм Д. Д. Лекции по догме римского права. Общая часть. – СПб., 1907. – С. 19; Ефимов В. В. Догма римского права. Общая часть. – СПб., 1893. – С. 44; Хвостов В. М. Система римского права. – М., 1996. – С. 89; Дождев Д. В. Римское частное право. – М., 1996. – С. 252; Гражданское право: Учебник / Под ред. А. П. Сергеева, Ю. К. Толстого. – М.: ПБОЮЛ Л. В. Рожников, 2001. – Т. 1. – С. 95.

⁷ Мейєр Д. И. Русское гражданское право. – 1902. – М.: Статут, 1997. – С. 84.

або особою є той, хто може мати права»¹. З цих же позицій розглядав їх Я. М. Магазинер: «Правоздатна особа є суб'єктом права»². Слід зазначити, що більшість учених не ставлять під сумнів застосування даного терміна як техніко-юридичного поняття для позначення суб'єкта права. Так, С. І. Архіпов робить висновок, що термін «особа» є найвдалішим для позначення суб'єкта права, тому що він відображає та розкриває дане поняття із зовнішньої його сторони – «цей термін вказує на відношення до поняття «суб'єкт права» як до особи»³. Аналогічну позицію займає і В. Є. Чиркін: «Зовнішнім вираженням суб'єкта права є правова особа. Кожен конкретний суб'єкт права має свою правову особистість»⁴.

Разом з тим у правовій літературі існує й інша позиція, згідно з якою поняття «особа» вважається невизначеним та побутовим. Так, Н. І. Матузов вважав, що: «Цей термін за своєю суттю не є науковою соціологічною категорією. Це тільки побутове вираження, яке застосовується у різних випадках та значеннях, причому, як правило, з будь-яким прикметником (фізична особа, юридична особа тощо)»⁵. Аналізуючи вищенаведені точки зору, автор приєднується до першої групи правознавців і вважає, що розуміння суб'єкта права як особи надає можливість розглядати його як цілісну та відокремлену категорію. Адже для того щоб суб'єкт права мав можливість брати участь у правовідносинах і здійснювати правову діяльність у різних її аспектах, він повинен виступати зовні, як єдина, неподільна особа, тобто володіти ознакою відособленості або персоніфікації (останній саме і є похідним від терміна «персона», тобто «особа»). Н. Л. Дювернуа, досліджуючи дану проблему, зазначав таке: «Особа розумілась у класиків (римських класиків) відокремленою сферою юридичних відносин, яка є необхідною для їх визначеності. Поняття особи, правоздатної особи ми маємо

¹ Иоффе О. С. Избранные труды по гражданскому праву: Из истории цивилистической мысли. Гражданское правоотношение. Критика теории «хозяйственного права». – М.: Статут, 2000. – С. 84.

² Магазинер Я. М. Субъект права // Правоведение. ИВУЗ. – 2000. – № 3 (230). – С. 102.

³ Архипов С. И. Субъект права: теоретическое исследование. – СПб., 2004. – С. 120–121.

⁴ Чиркин В. Е. Юридическое лицо публичного права. – М.: Норма, 2007. – С. 28.

⁵ Матузов Н. И. Личность. Права, Демократия. Теоретические проблемы субъективного права. – Саратов: СГУ, 1972. – С. 78.

там, де особа несе у собі ознаку відокремленості та розпізнаваності»¹. Аналогічне положення висловлював і С. С. Алексєєв: «Для визнання особи суб'єктом права вона повинна володіти необхідними якостями, які пов'язані із свободою волі людини, колективу людей і до яких належить зовнішня відокремленість»², і далі підсилював свій висновок словами про те, що «суб'єкт права – це особа (персона), а під персоніфікацією розуміється виступ зовні у вигляді єдиної особи – персони»³. С. М. Братусь також відмічав, що «особа – це тільки персоніфіковане вираження єдності для комплексу юридичних обов'язків та прав»⁴. С. І. Архипов відносив до ознак суб'єкта права відособленість (автономність): «Особа у праві виглядає як зовнішню виражений центр правової дійсності. Визнання суб'єкта права центром правової дійсності підкреслює його самостійність, відокремленість від інших... Правова особа здатна виконувати соціальні ролі, які на неї покладаються або які вона приймає, при цьому вона залишає свою цілісність, залишається єдиною особою»⁵. Виходячи з вищевикладеного можна зазначити, що глибинною основою, яка характеризує та розкриває поняття суб'єкта права, є ознака відособленості. Виникнення цієї важливої ознаки було об'єктивно обумовлено існуванням сфери юридичних відносин. Адже для того щоб правова, юридична реальність мала можливість взагалі існувати, суб'єкти, які в ній взаємодіють, повинні володіти даною ознакою, тому що вони не зможуть брати участь у правовідносинах, не будучи при цьому цілісними та відокремленими одне від одного. Це захищає права й інтереси самих же учасників, а отже, забезпечує відповідну стабільність функціонування правовідносин, правової дійсності узагалі. Будь-який суб'єкт права, беручи участь у тому чи іншому правовідношенні, завжди повинен бути чітко визначеним для інших учасників цього ж правовідношення, результат якого може бути різним – навіть закінчуватись притяганням до юридичної відповідальності кого-небудь з них. Важко взагалі уявити собі, яким би чином дотримувався баланс правової дійсності, якби суб'єкти, що в ній функціонують та взаємодіють, не мали б ознаку відособленості. Чий б тоді

¹ Дювернуа Н. Л. Чтение по гражданскому праву / Под ред. В. А. Томсинова. – М.: Зерцало, 2004. – Т. 1: Введение. Учение о лице. – С. 250.

² Алексєєв С. С. Общая теория права. – М.: Юрид. лит., 1982. – Т. 2. – С. 139.

³ Там само.

⁴ Братусь С. Н. Субъекты гражданского права. – М.: Юрид. лит., 1950. – С. 46.

⁵ Архипов С. И. Субъект права: теоретическое исследование. – С. 33, 36.

були права, обов'язки, повноваження, об'єкти самих прав тощо? Ознака відособленості ніби «закріплює», фіксує суб'єктів права у вигляді цілісних та визначених осіб. Таким чином, відособленість є *фундаментальною обов'язковою ознакою, яка характеризує поняття суб'єкта права.*

Ця ознака характеризує зовнішнє вираження суб'єкта права як самостійної та цілісної категорії через можливість відокремити один вид суб'єктів права від іншого, «визнання суб'єкта права центром правової дійсності підкреслює його самостійність, відокремленість від інших...»¹. Вона надає кожному з видів суб'єкта права цілісність та неподільність, які йому необхідні для здійснення своїх правових можливостей, досягнення поставлених цілей. У зв'язку з цим виникають питання: що саме покладено в основу відособленості, що є її підґрунтям, яке дозволяє відділити або відокремити один вид суб'єктів права від іншого. За якими конкретно ознаками або факторами можна судити про самостійність та відокремленість того чи іншого суб'єкта права? Що складає зміст самої відособленості суб'єкта права? Для того щоб відповісти на поставлені запитання, необхідно далі розглянути теорії, що визначають сутнісні ознаки суб'єкта права.

Наступною обов'язковою ознакою суб'єкта права виступає індивідуалізація. У правовій науці цю ознаку суб'єкта права називають по-різному: «ідентифікація», «іменна відомість», «юридична відомість»². Автор вирішив використовувати термін «індивідуалізація», оскільки його зміст вбачається найоб'ємнішим і включає всі вищезазначені терміни. Цій властивості суб'єкта права вчені приділяли певну увагу в науці. Так, Н. Л. Довернуа, досліджуючи цю ознаку відносно суб'єкта цивільного права, говорив так: «Особа, якою б вона не була, окремою правоздатною людиною, або союзом людей, фігурує з ознакою, що характеризує її індивідуальність – ім'ям, назвою, фірмою»³. Д. М. Генкін також відмічав: «Необхідною ознакою суб'єкта права є його участь у правових відносинах від свого імені. Якщо те чи інше суспільне утворення незалежно від його внутрішньої структури не може виступати у

¹ Архипов С. И. Субъект права: теоретическое исследование. – СПб., 2004. – С. 33, 36.

² Довернуа Н. Л. Чтение по гражданскому праву. – М.: Зерцало, 2004. – С. 256; Анненков К. С. Система русского гражданского права. – СПб.: Тип. М. М. Стасюлевича, 1899. – Т. 1: Введение и общая часть. – С. 122; Мейер Д. И. Русское гражданское право: В 2 ч. – М.: Статут, 1997. – Часть 1. – С. 84; Магазинер Я. М. Субъект права // Правоведение. ИВУЗ. – 2000. – № 3 (230). – С. 102; Чиркин В. Е. Юридическое лицо публичного права. – М.: Норма, 2007. – С. 28; Архипов С. И. Субъект права. – СПб., 2004. – С. 23, 57, 89.

³ Довернуа Н. Л. Чтение по гражданскому праву. – М.: Зерцало, 2004. – С. 356.

правовідносинах з іншими суб'єктами від свого імені, то це вже не суб'єкт права»¹. Аналогічної позиції дотримувався і В. С. Чиркін: «Суб'єкти права у дійсності індивідуалізовані (фізична особа – це Іванов або Сидоров, а корпорація або партія – це конкретна корпорація або партія). Будь-який суб'єкт права індивідуалізований, він ідентифікує сам себе, його ідентифікують зовні (облік з боку державних органів, реєстрація народження, смерті, юридичних осіб, фактів тощо)»². Автор згоден з наведеними думками вчених.

Як будь-яка людина потребує імені й інших індивідуалізуючих її моментів (прізвище, по батькові, місце проживання, сімейний стан, стан здоров'я, стать, громадянство й ін.) для участі в різноманітних суспільних відносинах, так і суб'єкт права також потребує індивідуалізації, іменної або іншої юридичної відомості. Це необхідно для того, щоб зафіксувати, визначити дану особу. Без цього взагалі неможливі будь-які правовідносини і стає незрозумілим, про чиї саме юридичні обов'язки, права (повноваження) йде мова, чиїми є об'єкти або предмети і кого притягати у разі потреби до відповідальності. Будь-який суб'єкт права, виступаючи цілісним, самостійним учасником правовідносин, для такої участі, повинен мати ім'я, інші реквізити або персональні дані, якщо вони необхідні в конкретній ситуації, тобто дозволяють ідентифікувати певну особу. Будь-яке виникнення (народження, реєстрація, створення) суб'єкта права обов'язково потребує присвоєння йому імені, найменування, назви. Це положення закріплене правовими нормами³.

Ім'я, назву, найменування зобов'язані мати всі суб'єкти права – фізичні та юридичні особи. Індивідуалізація суб'єктів права здійснюється за різними критеріями залежно від того, чи йде мова про фізичних або про юридичних осіб. Так, фізичних осіб індивідуалізує ім'я, прізвище, місце проживання, акт цивільного стану⁴; юридичних осіб – найменування фірми або організації (партії, союзу

¹ Генкін Д. М. Юридические лица в советском гражданском праве // Проблемы социалист. права. – 1939. – № 1. – С. 93.

² Чиркін В. Е. Юридическое лицо публичного права. – М.: Норма, 2007. – С. 27.

³ Відносно фізичних осіб це питання регулюється статтями 28, 294, 295, 296 Цивільного кодексу України: Зі зм. та допов. На 01.05.2009 р. / Упоряд.: В. І. Борисова. В. Л. Яроцький. – Х.: Право, 2009. – 400 с.; Відносно юридичних осіб – ч. 1 ст. 90 Цивільного кодексу України.

⁴ Частина 1 ст. 29, ст. 310 Цивільного кодексу України; Про свободу пересування та вільний вибір місця проживання в Україні: Закон України від 11.12.2003 р. (ч. 1 ст. 3); Цивільний кодекс України (ст. 291).

тощо), місцезнаходження¹, організаційно-правова форма, товарний знак². С. І. Архіпов до процедур, що забезпечують індивідуалізацію суб'єктів права, відносив правила реєстрації актів цивільного стану, правила реєстрації юридичних осіб і індивідуальних підприємців, правила закріплення в статутних документах найменування юридичної особи, іншу спеціальну атрибутику – прапори, емблеми, символи й ін.³ Таким чином, *індивідуалізація* є способом індивідуального, конкретного позначення, фіксації суб'єкта права, можливістю його ідентифікації. А отже, індивідуалізація дозволяє відособити, відділити один вид суб'єкта права від іншого, оскільки присвоюване особі ім'я (назва, інші реквізити) надають можливість визначити, про яку саме особу йде мова, яким чином розрізнати осіб у цілому. Отже, індивідуалізація є ознакою, що включається у зміст відособленості, тобто виступає одним з тих чинників, на підставі яких можна ділити суб'єктів права на цілісні і самостійні види. Як наслідок цьому положенню, можна зробити такий висновок. Індивідуалізація як ознака, що входить до змісту відособленості, є відповідно і обов'язковою ознакою суб'єкта права.

Однією з обов'язкових ознак суб'єкта права виступає правовий інтерес. Такий висновок можна зробити, розглянувши теорію «інтересу», одним із засновників якої був німецький правознавець Рудольф Ієринг. Він дотримувався позиції, що основним моментом для визнання якогось явища суб'єктом права є «наявність у нього визначених інтересів і потреб. Суб'єкт права – це носій інтересу»⁴. Такі висновки Р. Ієринг і представники його школи обґрунтовували тим, що інтерес складає мету і передумову права і завданням права є забезпечення інтересів. Тому суб'єкт права є носієм інтересу. А право, у свою чергу, зобов'язане захищати його інтерес, щоб забезпечити надання суб'єкту певної користі. Проте Р. Ієринг визнавав наявність інтересу тільки за фізичними особами і заперечував його існування за юридичними. Визначаючи інтерес як суть суб'єктивного права, захищеного об'єктивним правом, він вважав: «Тільки фізична особа може мати таке право.

¹ Цивільний кодекс України (ст. 93); Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб: Закон України (ст. 6, ст. 17); Про ліцензування певних видів господарської діяльності: Закон України (ст. 16).

² Про охорону прав на знаки для товарів і послуг: Закон України (ст. 5).

³ Архіпов С. И. Суб'єкт права: теоретическое исследование. – СПб., 2004. – С. 34.

⁴ Ієринг Р. Интерес и право. – 1880. – С. 46.

Юридична особа не здатна мати дане право, а отже, вона не здатна мати інтереси і мету. Реальними суб'єктами є тільки живі люди, що входять до складу юридичної особи. Але у зв'язку з тим, що фізичні особи міняються, юриспруденція і законодавець створили абстракцію, яка називається юридичною особою. Вона необхідна для реалізації прав учасників – фізичних осіб. Юридична особа – це не більш ніж засіб юридичної техніки¹. Ця теорія піддалася критиці в юридичній науці. З одного боку, інтерес узагалі заперечувався за фізичними особами. З іншого – навпаки, визнавався не тільки за фізичними, але і за юридичними особами. Так, один з критиків теорії інтересу Є. Трубецької навів свої доводи щодо того, що інтерес не може лежати в основі для визнання фізичної особи суб'єктом права, оскільки поняття інтересу і суб'єктивного права у ряді випадків не тільки не збігаються, але й прямо суперечать один одному. Він наводить приклад з отриманням у спадок майна, яке обтяжене боргами: «У цьому випадку я зацікавлений не в зберіганні, а в припиненні права власності. Доказом того, як часто право спадщини не збігається з інтересами особи, яка ним володіє, є той факт, що в Римі існував інститут примусової спадщини. Право на спадщину замість того, щоб бути вираженням інтересу особи, може бути джерелом його банкрутства або навіть смерті»². Цей приклад вченого, безумовно, заслуговує наукової уваги, але повністю заперечувати, що інтерес є необхідною ознакою при конструюванні суб'єкта права – фізичної особи, було б передчасним.

Р. Ієринг вірно відзначив, що особа завжди є носієм певних інтересів і потреб: «суб'єкт права – це носій інтересу»³. Інтереси і потреби людини, якщо при цьому вона не буде визнаватися суб'єктом права, абсолютно безпорадні і даремні. Їх неможливо ні захистити, ні здійснити. Саме інтерес сприяв тому, що людина зрозуміла необхідність урегулювання суспільних відносин нормами права, необхідність визнання себе як суб'єкт права. І лише статус суб'єкта права надає можливість фізичній особі безпосередньо реалізувати інтерес, оскільки його виконання можна гарантувати відповідними юридичними обов'язками, забезпечити примусовою силою. Тому Р. Ієринг мав рацію, звернувши увагу на те, що «інтерес складає мету та передумову права і завданням права є забезпечення та захист інтересів, щоб нада-

¹ Ієринг Р. Інтерес и право. – 1880. – С. 46.

² Трубецькой Е. Энциклопедия права. – С. 162–163.

³ Ієринг Р. Інтерес и право. – 1880. – С. 47.

ти суб'єкту можливість досягти визначену користь»¹. Остання думка вченого особливо важлива, оскільки виходячи з її змісту можна зробити висновок, що право визначає інтерес особи самостійно, керуючись при цьому принципом користі і практичної доцільності для неї, «щоб забезпечити можливість суб'єкту досягти необхідну користь», тому що «об'єктивно обумовлений інтерес є рушійною силою діяльності людей»².

А тому інтерес, який встановлюється правом, – юридичний (*правовий*) інтерес, і інтерес у розумінні окремої фізичної особи, тобто власний *інтерес*, – можуть дійсно не збігатися і навіть суперечити один одному. У такій ситуації немає значення, що саме сама особа думає про «нав'язаний» їй юридичний інтерес, як до нього внутрішньо ставиться. Право не ставить своєю задачею досягти повного збігу між власним і юридичним інтересами особи. Мабуть, це і неможливо (хоча небезпечною є і крайність, коли має місце повний відрив між власними інтересами фізичних осіб і інтересом, що встановлюється правом).

Юридичний інтерес, який має під собою суспільну або соціальну основу існування, не повинен і не може бути завжди вигідний окремо взятій фізичній особі. Наприклад, право захищає найдорожчий інтерес особи – життя, тілесна недоторканність. Але особа саме може побажати закінчити своє фізичне існування. Можливо, що у звичайному житті поняття інтересу асоціюється у людини з позитивними установками, які вона сама для себе внутрішньо визначає. Але в правовій сфері інтерес встановлюється правом, спираючись на принципи необхідності, неминучості, доцільності, об'єктивності, наприклад, власний, особистий інтерес фізичної особи по сплаті податку відрізняється від інтересу, який встановлюється правом для цієї ж особи. Але ж у кінцевому підсумку податки платяться і на користь даної особи, і на користь інших осіб, «податок повинен відображати публічний інтерес, який може бути відокремлений від індивідуального інтересу, від конкретних потреб платника»³. Тут юридичний інтерес не залежить від власних поглядів особи про нього. Але якщо така особа (а йдеться про мислячу повноцінну особу) замислиться про ті об'єктивні потреби, які

¹ Иеринг Р. Интерес и право. – 1880. – С. 46.

² Явич Л. С. Общая теория права. – Л.: ЛГУ, 1976. – С. 186.

³ Шаукенов А. Т. Некоторые проблемы теории и философии налогового права. – С. 156.

«породили» цей інтерес, які лежать у його основі, вона в результаті погодиться з тим, що такий юридичний інтерес і є насправді її істинний, справжній інтерес, і в цьому значенні навіть є ближчим, ніж її внутрішній власний інтерес. Тому можна зробити висновок, що *фізична особа є суб'єктом права внаслідок того, що завжди виступає носієм інтересу, який є породжений законами об'єктивної необхідності розвитку суспільства, а тому визначуваний і закріплюваний для неї правом. А отже, інтерес (правовий інтерес) є обов'язковою ознакою суб'єкта права – фізичної особи.*

Разом з тим автор підтримує точки зору тих вчених, які вважають, що інтерес виступає обов'язковою ознакою суб'єкта права – юридичної особи¹. Так, Н. С. Суворов відзначав: «У людському житті завжди виникають загальні інтереси та потреби багатьох людей, які не збігаються з інтересом окремої людини та можуть бути досягнуті тільки разом. Такі загальні інтереси і доказують існування юридичних осіб»². Дійсно, інтереси окремої фізичної особи в житті досить чітко можуть відрізнятися від загальних, колективних інтересів юридичної особи (наприклад, інтерес фізичної особи і держави). А інтерес сам по собі «безсуб'єктно» уявити неможливо, він завжди повинен комусь належати, мати свого носія. Але оскільки фізична особа як носій індивідуального інтересу не може бути окремо носієм загального або колективного інтересу, то виникає необхідність у визнанні такого суб'єкта права юридичною особою. А у юридичної особи, також як і у фізичної, інтерес завжди є, інакше не виникла б необхідність у її створенні або виникненні. Отже, *юридична особа є суб'єктом права, оскільки завжди виступає носієм певного правового інтересу, внаслідок чого останній є обов'язковою ознакою юридичної особи – суб'єкта права. У зв'язку з тим, що фізичним і юридичним особам властивий свій, самостійний та відмінний один від одного правовий інтерес, можна зробити висновок, що він виступає однією з ознак, на підставі яких можна ділити даних суб'єктів права на цілісні і відособлені види. Тому правовий інтерес є також і однією з ознак, що становлять зміст відособленості.*

Оскільки суб'єктом права виступає особа, яка володіє певним правовим інтересом, то, відповідно, для реалізації свого інтересу вона

¹ Суворов Н. С. Об юридических лицах по римскому праву. – С. 104–112; Regelsberger. Pandekten. Т. I. 1893. – С. 180–181.

² Там само. – С. 104–112.

повинна володіти ознакою правосуб'єктності. Тому обов'язковою ознакою суб'єкта права виступає правосуб'єктність. Стосовно питання про зміст правосуб'єктності в юридичній науці існують різні погляди, залежно від того, у контексті якого питання вона розглядається. Так, Р. Й. Халфіна, І. Є. Темнов, В. Я. Любашиць, М. Б. Смоленський, В. І. Шепельов, С. С. Алексеев вважали, що правосуб'єктність є елементом правового статусу, Л. С. Явич визначав правосуб'єктність як одну з форм суб'єктивного права, В. В. Лазарев дотримувався позиції, що правосуб'єктність є передумовою виникнення правовідносин, загальною передумовою участі у праві, С. С. Алексеев, С. Н. Братусь, Н. І. Матузов, Р. Ф. Мажитова, О. О. Миронов, В. Я. Бойцов, Н. Г. Александров та інші вчені робили висновок про те, що правосуб'єктність – це невід'ємна властивість (ознака) суб'єкта права¹. Автор приєднується до позиції, відповідно до якої правосуб'єктність розуміється як юридична властивість або ознака суб'єкта права. Але це не означає, що всі інші її визначення є невірними. Вони, скоріше, доповнюють одне одного.

Правосуб'єктність є обов'язковою ознакою суб'єкта права, оскільки вона є невід'ємною можливістю особи бути носієм юридичних прав

¹ Алексеев С. С. Общая теория права: В 2 т. – М.: Юрид. лит., 1982. – Т. 2. – С. 139; Братусь С. Н. Субъекты гражданского права. – М.: Юрид. лит., 1950. – С. 18; Теория государства и права: Курс лекций / Под ред. Н. И. Матузова и А. В. Малько. – 2-е изд. – М.: Юристъ, 2000. – С. 521; Мажитова Р. Ф. Правовые отношения в советском социалистическом обществе. – М.: Мысль, 1967. – С. 12; Миронов О. О. Субъекты советского государственного права. – Саратов: Изд-во Сарат. ун-та, 1975. – С. 14; Бойцов В. Я. Система субъектов советского государственного права. – Уфа: Башкир. кн. изд-во, 1972. – С. 26; Александров Н. Г. Законность и правоотношения в советском обществе. – М.: Юрид. лит., 1955. – С. 134; Архипов С. И. Субъект права: теоретическое исследование. – СПб.: Изд-во Р. Асланова «Юридический центр Пресс», 2004. – С. 124; Мишкевич А. В. Субъекты советского права. – М.: Юрид. лит., 1962. – С. 5; Пушкин А. А. Субъекты гражданского права (текст лекций). – Харьков: Харьк. юрид. ин-т. М-во высш. и ср. соц. образования УССР, 1974. – С. 3; Теория государства и права / Под ред. С. С. Алексеева. – М.: Юрид. лит., 1985. – С. 355; Гражданское право: Учебник. Изд-е 5-е / Под ред. А. П. Сергеева, Ю. К. Толстого. – М.: ПБОЮЛ Л. В. Рожников, 2001. – Т. 1. – С. 95; Марксистско-ленинская общая теория государства и права. Социалистическое право. – М.: Юрид. лит., 1973. – С. 505; Вишневский А. Ф. Общая теория государства и права: Учеб. пособие / Под общ. ред. В. А. Кучинского. – Мн.: Амалфея, 2002. – С. 442–443; Александров Н. Г. Трудовое правоотношение. – М.: Юрид. изд-во М-ва юстиции СССР, 1948. – С. 172; Ильин И. А. Теория права и государства / Под ред. В. А. Томсинова. – М.: Зерцало, 2003. – С. 104; Магазинер Я. М. Правоспособность и дееспособность // Правоведение. ИВУЗ. – 2000. – №2 (229). – С. 250-251; Гамбаров Ю. С. Курс гражданского права. Часть общая. – СПб.: Тип. М. М. Стасюлевича, 1911. – С. 457; Синайский В. И. Русское гражданское право. Вып. 1. Общая часть Вещное право. Авторское право. Изд-е 2-е. – Киев: Типо-Литография «Прогресс», 1917. – С. 44.

і обов'язків. На це положення зверталася увага в правовій науці. Так, С. С. Алексеев відзначив: «Якщо ті чи інші особи визнані у силу юридичних норм суб'єктами права, правосуб'єктність цих осіб є невід'ємною їх ознакою. Зміст правосуб'єктності полягає у тому, що особа володіє здатністю бути носієм юридичних прав та обов'язків»¹. Учений пояснює це тим, що: «Правосуб'єктність є суспільно-юридичною якістю, яку норми права надають особам відповідно з вимогами економічного базису, потребами суспільного розвитку»². Подібної позиції дотримувався й А. В. Міцкевич, який писав, що «правосуб'єктність надається людям та організаціям законом відповідно з потребами розвитку суспільних відносин»³. Отже, правосуб'єктність є невідчужуваною від суб'єкта права, постійною на весь час його існування, її не можна «знищити», відмінити, передати іншій особі тощо. Закон або правопорядок може тільки визнавати її існування за суб'єктом права в юридичних нормах. Виникнення правосуб'єктності як невід'ємної ознаки суб'єкта права обумовлене об'єктивною необхідністю і потребами суспільного розвитку. Навіть якщо закон і відмінить або «анулює» цю ознаку, все одно, саме виходячи з вимог об'єктивної дійсності – це нічого не змінить, оскільки саму здатність або можливість особи бути носієм юридичних обов'язків і прав відмінити неможливо. Безумовно, закон може звузити обсяг тих чи інших юридичних обов'язків і прав, унаслідок чого скористатися ними (реалізувати їх) суб'єкт права не зможе. Але саму можливість бути їх носієм, здійснювати їх відмінити не можна. Право може тільки визнавати правосуб'єктність за суб'єктами права, але не встановлювати її. Якби закон (право) довільно встановлював правосуб'єктність, то її можна було б закріплювати за іншими правовими явищами і від цього нічого б не змінилося, наприклад, за об'єктами права. Проте закон «вимушений» визнавати її виключно за поняттям суб'єкта права, оскільки тільки він (суб'єкт права) має нагоду бути носієм юридичних обов'язків і прав. Правосуб'єктність не може бути властива іншим правовим явищам. Отже, правосуб'єктність є обов'язковою ознакою суб'єкта

¹ Алексеев С. С. Общая теория права: В 2 т. – М.: Юрид. лит., 1982. – Т. 2. – С. 140.

² Там само. – С. 139.

³ Міцкевич А. В. Субъекты советского права. – М.: Юрид. лит., 1962. – С. 5.

права, оскільки являє собою його невід'ємну можливість бути носієм юридичних обов'язків і прав.

Досліджуючи поняття правосуб'єктності, необхідно зупинитися на питанні про її зміст. Правосуб'єктність включає два основні структурні елементи: по-перше, здатність володіти правами і обов'язками (правоздатність); по-друге, здатність самостійно здійснювати права і обов'язки (дієздатність)¹. У юридичній науці вчені дотримуються в цілому аналогічних позицій з питання про природу правоздатності. Під правоздатністю розуміється можливість мати передбачені законом права і обов'язки². Правоздатність – це можливість, що належить всякому і кожному бути суб'єктом прав і обов'язків³. Правоздатність є здатністю бути суб'єктом правовідносин, тобто мати права і нести обов'язки⁴. Під правоздатністю розуміються різні ступені здатності бути юридичною особою⁵. Під правоздатністю розуміється загальна можливість мати передбачені законом права і обов'язки, здатність бути їх носієм, що визнається державою⁶. Правоздатність означає закріплену нормами права можливість відповідної поведінки суб'єкта, під якою розуміється можливість володіти конкретними суб'єктивними правами і обов'язками⁷. Автор приєднується до наведених позицій.

Під дієздатністю у правовій науці розуміється здатність особи здійснювати юридичні дії (реалізовувати обов'язки і права)⁸. Як вірно відзначив Я. М. Магазинер, «поняття дієздатності примикає до вчення про юридичні дії та означає здатність здійснювати юридичні дії»⁹. Дієздатність пов'язана з правоздатністю. На це звернув увагу О. С. Іоффе: «Дієздатність

¹ Алексеев С. С. Общая теория права. – М.: Юрид. лит., 1982. – Т. 2. – С. 139.

² Теория государства и права: Курс лекций / Под ред. Н. И. Матузова и А. В. Малько. – С. 519; Алексеев С. С. Общая теория права. – М., 1982. – Т. 2. – С. 146.

³ Братусь С. Н. Субъекты гражданского права. – С. 5–6; Карпушин М. П. Социалистическое трудовое правоотношение. – М., 1958. – С. 77–78; Виндшейд. Учебник Пандектного права. – С. 114.

⁴ Магазинер Я. М. Правоспособность и дееспособность // Правоведение. ИВУЗ. – С. 250.

⁵ Гамбаров Ю. С. Курс гражданского права. – С. 457.

⁶ Теория государства и права: Курс лекций / Под ред. Н. И. Матузова и А. В. Малько. – С. 519.

⁷ Виткявичюс П. Гражданская правосубъектность Советского государства. – Вильнюс: Минтис, 1987. – С. 20.

⁸ Вишневский А. Ф. Общая теория государства и права: Учеб. пособие. – С. 443.

⁹ Магазинер Я. М. Правоспособность и дееспособность // ИВУЗ. – С. 120.

як елемент правосуб'єктності сприяє реалізації правоздатності і пов'язана з останньою прямими функціональним зв'язком субординації¹. Автор вважає доцільним приєднатися до даних положень учених.

Правосуб'єктність як обов'язкова ознака, що характеризує поняття суб'єкта права, у свою чергу, є також ознакою, що включається у зміст відособленості, оскільки виходячи з кола правових можливостей (юридичних обов'язків і прав), якими вона наділяє суб'єктів права, можна поділити їх на цілісні, автономні і самостійні види. Саме через правосуб'єктність (її зміст) можна дійти висновку, що в правовій сфері існують обов'язки і права, які можуть бути притаманні тільки конкретному окремо взятому виду суб'єктів права – фізичним особам, юридичним особам, державі. І насправді реалізація даних обов'язків і прав можлива тільки в тому випадку, якщо їх носієм виступатиме конкретний відособлений цілісний вид суб'єктів права.

Виходячи з вищевикладеного автор дійшов висновку, що *основними, обов'язковими ознаками, які характеризують поняття «суб'єкт права», є індивідуалізація, правовий інтерес і правосуб'єктність, сукупність яких і робить такого суб'єкта відособленою, цілісною і самостійною особою. Саме відособленість, увібравши в себе, у свій зміст вищеназвані ознаки суб'єкта права, і складає його глибинну сутність і дозволяє охарактеризувати його як окрему і самостійну категорію. Отже, суб'єкт права – це відособлена, фізична або юридична особа, що володіє індивідуалізацією, правовим інтересом і правосуб'єктністю.*

І на закінчення питання щодо поняття та ознак суб'єкта права хотілося б погодитися з позицією С. І. Архіпова про те, що «суб'єкт права, будучи явищем багатоаспектним та таким, що має безліч сторін, все ж таки не зводиться до жодної з них. Суб'єкт права здатний постійно «обростати» новими якостями, тому завжди існує можливість виокремлення нових аспектів його розуміння, при цьому він не зводиться ні до одного з них, ні до всіх них разом, тому що зберігає за собою здатність розширювати сфери своєї правової життєдіяльності, видозмінюватися»². У даній роботі автор також виходить з того, що

¹ Иоффе О. С. Логические пределы понятий юридического лица, оперативного управления, хозяйственного обязательства // Правоведение. – 1972. – № 6. – С. 103–105.

² Архипов С. И. Субъект права: теоретическое исследование. – СПб., 2004. – С. 105.

суб'єкт права як будь-яке складне і багатогранне явище може мати не одне, а декілька визначень, оскільки, як вірно відзначив Гегель, «чим багатший визначуваний предмет, тобто чим більше різних сторін представляє він для розгляду, тим більш різними можуть бути визначення, які наводяться на його основі»¹.

Розглянувши на постановочному рівні питання про поняття і ознаки суб'єкта права, вбачається можливим перейти до дослідження основного поставленого питання у даній роботі – про поняття і ознаки суб'єкта фінансового права. Перш ніж розпочати розгляд поняття та ознак суб'єкта фінансового права, необхідно звернути увагу на історію даного питання. Такий підхід дозволить розглянути специфіку суб'єкта фінансового права конкретного історичного періоду, простежити динаміку його розвитку. Як абсолютно справедливо відзначила Н. І. Хімічева, «дослідження історичного досвіду збагатить обґрунтованість наукових висновків»².

Інститут суб'єкта фінансового права розвивався в рамках кожного відповідного періоду історії і на кожному з них характеризувався своїми особливостями. «Першим представником» суб'єкта фінансового права був суб'єкт податкового права. Автор не випадково взяв у лапки словосполучення «першим представником». Річ у тому, що з історичного погляду, перш за все, можна говорити про появу суб'єкта податкового права, який вже несе у собі ознаки (властивості) суб'єкта фінансового права.

Фінансова система Стародавньої Русі (її первинні форми) почала складатися з кінця IX ст. у період об'єднання староруських племен і земель. Першими державними утвореннями були родові общини, що ґрунтувалися на натуральному способі господарювання, яке визначало і натуральні форми податків і повинностей. Основними джерелами державних доходів у той період, як і впродовж наступних століть, були податки. Першим з них слід назвати дань, яку князь збирав з підвладних йому земель. Спочатку розмір дані не був регламентований. Потреби князя у видатках обмежувалися утриманням дружини, і певною мірою покривалися військовою здобиччю. Із зміцненням княжої влади,

¹ Гегель Г. В. Философия права // Академия наук СССР. Институт философии. – М.: Мысль, 1990. – С. 347.

² Химичева Н. И. Финансовое право: федеральные и региональные аспекты развития // Финансовое право на рубеже веков. – С. 23.

розширенням кордонів держави з'являється необхідність у збільшенні надходжень у скарбницю князя. Якщо на першій стадії утворення Київської Русі, коли всі функції держави зводилися до оборони території, її потреби обмежувалися витратами на утримання княжого двору і дружини, то пізніше виникає необхідність у будівництві міст, споруд, шляхів, церков тощо, утриманні апарату управління, підтримці внутрішнього порядку взагалі. Відповідно ускладнюються і форми податків. Окрім дані в державну скарбницю стягувалися мита, штрафи і повинності. Їх платниками були будь-які особи, що мали відповідні об'єкти оподаткування даними платежами – купці, ремісники, землевласники, власники корчем та ін. Кошти, що надходили від їх сплати, були власним доходом князя. Розподіл фінансових коштів між приватними потребами князів і суспільними потребами нічим не регламентувався¹. Отже, можна зазначити, що на даному історичному етапі існували вже чітко визначені види платників податків (купці, ремісники, землевласники, власники корчем та ін.), але їх статус не був встановлений у яких-небудь правових нормах, а тому і повністю були відсутні будь-які гарантії захисту їх прав. Виникнення, зміна або припинення податкових відносин на той момент визначалися тільки волею князя, який за своїм власним бажанням встановлював вид платежу, його розмір, цілі використання та не повинен був ні перед ким звітувати.

У період роздробленості Київської Русі (вона складалася з 12 самостійних князівств) не могло бути і єдиної податкової системи, оскільки в межах кожного феодального князівства існувала власна. У XII ст. у результаті зміцнення влади Московського князя дань набуває форми податі. У 1480 р. Іван III фактично по-новому почав створювати податкову систему Росії. Все населення ділилося на тяглове і нетяглове. До нетяглового населення (люди, які володіли податковим імунітетом) належало спочатку духівництво, служили люди всіх чинів і купці, як росіяни, так і іноземці. До тяглових людей (чорних) належали ті, які були занесені в податні книги. Для контролю за кількістю коштів, що надходять до скарбниці, приблизно один раз у сімнадцять років проводився перепис населення. Його періодичність ускладнювалася тим, що він

¹ История финансового законодательства России: Учеб. пособие / Под ред. И. В. Руковишниковой, А. М. Науменко, Н. В. Пазюкова и др. – М.: ИКЦ «МарТ», 2003. – С. 17–19.

робився досить тривалий час, і тому, тоді як останні повіті ще переписувалися, вже виникала потреба починати новий кадастр. Характеризуючи цей період розвитку суб'єкта податкового права, можна звернути увагу на появу таких елементів податкової системи, як перші форми обліку платників податків (хоча і не за справедливими підставами).

Слід зазначити, що хоча в цілому чітка система управління фінансами в російській державі була відсутня досить довго, оскільки існуюча була складна і заплутана, податкові відносини на її фоні все ж таки відрізнялися певною ясністю і визначеністю. В них завжди можна було виділити таких суб'єктів податкового права, як платники, контролюючі суб'єкти, держава. Наприклад, уже в 1655 р. був створений Рахунковий Приказ, що видав збором податей, аналізом прибуткових і витратних книг, що в цілому дозволяло точніше визначати суми надходжень від податків і зборів. Таким чином, тут можна вже спостерігати розвиток інституту податкового контролю.

Єдина фінансова і податкова система Російської держави почала складатися при Петрові I. Численні війни, велике будівництво, великомасштабні державні перетворення були пов'язані з постійною потребою у фінансових ресурсах. Для поповнення державної скарбниці вимагалось знаходити кошти. Для цього були введені всілякі нові додаткові податки, що, у свою чергу, розширило і коло їх платників. Петро I навіть заснував особливу посаду – «доходників»¹, до обов'язку яких входило «сидеть и чинить государю прибыль»², тобто знаходити нові джерела доходів. Результатом такої «податкотворчості» стали: гербовий збір, подушний збір з візників, податки із заїжджих дворів, печей, плавних суден, кавунів, горіхів, продажу їстівного, криголамний податок, славнозвісний податок на вуса і бороди, а також на церковні вірування (розкольники-старовіри були зобов'язані сплачувати подвійну подать).

Доцільно по ходу викладу історії розвитку суб'єкта податкового права відразу звернути увагу на те, що сьогодні такий суб'єкт податкового права, як «доходники», в окремому вигляді відсутній, але його функції, які фактично зводяться до вдосконалення податкової системи (не тільки винаходу нових, але і розроблення діючих обов'язкових пла-

¹ История финансового законодательства России: Учеб. пособие / Под ред. И. В. Руковишниковой, А. М. Науменко, Н. В. Пазюкова и др. – М.: ИКЦ «МарТ», 2003. – С. 20.

² Там само.

тежів), належать Верховній Раді України як найвищому законодавчому органу влади та податковим органам як структурі, що має спеціальну фінансову компетенцію з цього питання. Таким чином, при Петрові І значно розширюється коло не тільки самих платників податків, а і, як наслідок, таких суб'єктів податкового права, як контролюючі органи.

За час правління Катерини II витратна частина державного бюджету значно збільшилася, що було обумовлено марнотратством царсько-го двору, численними війнами, необхідністю утримання штату державних урядовців, який постійно зростав. Характерною ознакою фінансів Росії того періоду слід назвати повну безконтрольність витрачання державних коштів, неврегульованість, дефіцитність бюджету, прогресуюче зростання державного боргу. Це, у свою чергу, значно збільшило податковий тягар населення, права якого у податкових правовідносинах були ще досить слабо захищені. У результаті у 1796 р. державний бюджет містив такі витратні статті: «88 % на армію і державний апарат, 11 % на утримання двору і лише 1 % прямував на освіту, охорону здоров'я і добродійність».

Початок XIX ст. тісно пов'язаний з державними перетвореннями епохи царювання Олександра I і з ім'ям видатного вченого, фінансиста і реформатора М. М. Сперанського. Складне фінансове положення Росії на початку XIX ст. спонукало імператора Олександра I долучити до вирішення малознайомих йому фінансових проблем М. М. Сперанського, якому був чудово відомий стан фінансів у Росії. У 1810 р. ним була підготовлена записка Олександру I під назвою «План фінансів», у якій передбачалося корінним чином змінити систему оподаткування та приділити першорядне значення законодавчій базі, що регулює дані питання. М. М. Сперанський був одним із перших, хто сформулював принципи формування доходної частини бюджету, які залишилися незмінними і в даний час. Фактично – принципи оподаткування. На його думку, «всі доходи бувають правильними: 1) якщо вони не осушують джерел внутрішнього багатства; 2) якщо розподіляються однаково; 3) якщо не торкаються основних капіталів»¹. Безумовно, якби ці принципи найшли своє безпосереднє відображення у податкових правовідносинах, правове становище платників податків на той час було б значно легшим, порівняно з тим, яким воно було у дійсності.

¹ Сперанский М. М. План финансов // У истоков финансового права / Под ред. А. Н. Козырина. – М.: Статут, 1998. – С. 51.

Таким чином, стисло розглянувши історію розвитку первинних форм податкових (фінансових) правовідносин, можна зробити висновок про те, що суб'єкт податкового права має своє коріння ще у далекому минулому і його наявність є об'єктивно необхідною. Саме діями суб'єктів податкового права (як платників, так і контролюючих осіб) безпосередньо формувалися первинні форми фінансової (податкової) системи, що сприяло економічній і соціальній побудові держави у цілому.

У ході розвитку фінансових правовідносин сформувався й інститут обов'язкового страхування. На російські кордони постійно здійснювалися нескінченні набіги кримських і ногайських татар, інших племен, які захоплювали полонених і продавали їх у рабство. Запобігти такому продажу або звільнити з рабства міг викуп. Для збереження людських поселень, а також військових та інших служивих людей була створена організація викупу полонених, яка забезпечувалася спеціальною фінансовою базою. Розпорядження із цього приводу містяться у 72 главі «Стоглава» 1551 р. «Об искуплении пленных». У ній передбачалося три форми викупу з полону. У всіх випадках викуп фінансувався з царської скарбниці, але кошти, що витрачалися з неї, потім поверталися до неї у вигляді щорічної розкладки серед населення. Розкладка формувалася на рівних засадах.

Згодом від тимчасової системи розкладки реально витрачених на викуп полонених сум здійснився перехід до регулярних та постійних платежів, які складали спеціальний фонд для викупу полонених. Такий порядок був закріплений у Соборному Укладенні 1649 р., де встановлювалася сума викупу залежно від соціального положення платника: мінімальний розмір – 2 гроші (півкопійки) – був встановлений для служивих людей, стрільців, козаків, гармашів тощо; середній – 4 гроші – для селян і найвищий – 8 грошей – для міських людей і селян, приписаних до церковної і монастирської вотчини¹. Характеризуючи дані відносини, можна зазначити, що організація фінансування викупу полонених мала всі істотні елементи державного обов'язкового страхування на випадок полонення, оскільки в них мають місце обов'язкові щорічні, встановлені за твердими ставками платежі, які утворювали спеціальний страховий фонд.

¹ История финансового законодательства России: Учеб пособие / Под ред. И. В. Руковишниковой, А. М. Науменко, Н. В. Пазюкова и др. – М.: ИКЦ «МарТ», 2003. – С. 141–142.

Проте, на думку автора, це не дає підстав для виділення окремого виду суб'єкта, наприклад, суб'єкта правовідносин, що складаються у сфері обов'язкового державного страхування, оскільки він (суб'єкт) не має своїх істотних ознак, які б дозволили його відрізнити від суб'єктів податкових правовідносин. А. Б. Іпатов вірно писав, що «організація викупу полонених мала податкові форми»¹. Річ у тому, що там, де йдеться про тимчасове або постійне формування спеціального страхового грошового фонду, мають місце податкові правовідносини в широкому значенні цього слова. Інакше кажучи, мається на увазі не тільки обов'язкова акумуляція державних фондів за допомогою виключно податків, а й таке саме формування, тільки вже за допомогою різних зборів, мит, штрафів тощо. У зазначеній ситуації мова йде про формування специфічного фонду – страхового, виплати з якого здійснюються у зв'язку з настанням страхових випадків. Але це такий же фонд, як і всі інші публічні фонди держави. Він утворюється і функціонує у такому ж порядку, як і вся решта цільових публічних фондів, які історично включаються до складу бюджету (казни), так і виключаються з нього. Порядок тут діє для всіх однаковий. Мінатися можуть тільки терміни внесення платежів, розміри, коло платників, мета існування фонду.

У сучасному бюджеті України, наприклад, мають місце Дорожній фонд, Фонд щодо захисту материнства, Авіаційний фонд, Резервний фонд, Фонд підтримки депутатів на виборах і безліч інших, що мають свою мету. Але ж ні в кого не виникає думки в кожному з них (окремого взятому) виділяти окремих суб'єктів правовідносин (наприклад, суб'єкт правовідносин у сфері існування Дорожнього або Авіаційного фондів). Тому при виникненні відносин, що складаються у сфері обов'язкового державного страхування, правильніше буде говорити про суб'єкта податкового права, а те, що в результаті його дій (сплаті обов'язкових платежів) формуються відповідні страхові фонди, лише дозволяє деталізувати види цього суб'єкта, але ж ніяк не створювати новий вид суб'єктів фінансового права. Так, суб'єкта податкового права (саме платника) можна розділити на такі види: платники податків з власників транспортних засобів, коштами яких і формується у певній частині Дорожній фонд України; платники зборів на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, внаслідок чого формується й існує

¹ Іпатов А. Б. История финансового законодательства России. – С. 142.

Пенсійний фонд України; платники податку за землю, кошти якого формують місцеві бюджети та ін.

Коли ж мова йде про виплату страхових сум із відповідних фондів держави, знову йдеться не про «суб'єкта, якій функціонує у сфері правовідносин щодо обов'язкового страхування», а про суб'єкта бюджетного права, ще й на стадії визначання напрямів витрачання коштів, тобто у ході бюджетного процесу. Конкретні ж їх виплати здійснюються знов-таки не в рамках правовідносин у сфері обов'язкового державного страхування, а в рамках уже трудових правовідносин, де фізичні особи виступають у статусі суб'єкта трудового права, або в рамках цивільних правовідносин, де особи є суб'єктами цивільного права. Таким чином, стислий огляд історії розвитку інституту страхування був необхідний для того, щоб ще раз звернути увагу на специфіку розвитку суб'єкта податкового права (а саме платника податків), підкреслити його вже у статусі не тільки платника податкових платежів, а й платника зборів до страхових публічних фондів.

«Другим представником» суб'єкта фінансового права в історичному аспекті був суб'єкт бюджетного права, оскільки він також мав ознаки суб'єкта фінансового права. Але виникнення суб'єкта бюджетного права сталося значно пізніше, ніж суб'єкта податкового права, тому що реальне бюджетне господарство утвердилося лише у ХІХ ст. До цього часу бюджет характеризувався як приватноправовий, оскільки в ньому змішувалися доходи держави й особисті доходи глави держави, а також витрати на загальнодержавні потреби і на особисті потреби монарха і його сім'ї. Бюджет подібного роду скоріше був схожий на «домову книгу»¹.

Публічність російського бюджету починається тільки з часу видання бюджетних правил 1862 р. До цього року розпис складав строгу державну таємницю, відому тільки фінансовому комітету. На наш погляд, у такій ситуації монарха або правителя та інших осіб, що мали відношення до складання бюджету, не можна вважати суб'єктами бюджетного права у повному розумінні цього слова. Адже якщо йшлося про змішування публічних і приватних витрат в одному документі, який до того ж ще і представляв державну таємницю, то важко взагалі

¹История финансового законодательства России: Учеб. пособие / Под ред. И. В. Руковишниковой, А. М. Науменко, Н. В. Пазюкова и др. – М.: ИКЦ «МарТ», 2003. – С. 59.

називати його (документ) як бюджет, і відповідно до цього, його укладача або укладачів – як суб'єктів бюджетного права. Російські розписи XVII–XVIII ст. мали примітивний характер і не могли надати ясного і повного уявлення про стан державного господарства. Це були не відповідні дійсності зведення доходів і витрат без будь-якого об'єднання і централізації. Офіційна характеристика російських фінансів 60-х рр. XVIII ст. в одному з Наказів Сенату свідчила: «Державні доходи настільки заплутані, що немає можливості навіть узнати про всі їх назви»¹.

Таким чином, розглядаючи історію розвитку бюджету і відповідно історію розвитку суб'єкта бюджетного права на даному історичному етапі, хотілося б відзначити, що він (бюджет) складався монархами в особистих цілях, для власної зручності. Публічного значення бюджет практично не мав, оскільки офіційно ніде не обнародувався, ні з ким не обговорювався і часто не відображав дійсного фінансового положення держави. Державні органи влади – колегії, міністр фінансів та ін. також не брали законодавчу участь у затвердженні бюджету. Їх роль зводилася тільки до забезпечення виконання затверджених зверху розписів. Тому, незважаючи на те, що бюджет і передбачав витрати публічно-правового характеру, що було, безумовно, об'єктивно необхідним, розуміти його в цілому як публічний фінансовий план держави не можна. Відповідно до цього висновку можна зробити і наступний: коло суб'єктів бюджетного права на той час було виражено досить слабо, їх і взагалі важко так назвати, тому що змішування власних фінансів з державними в одному документі не могло надати їм такого статусу. «Суб'єкти бюджетного права» на той період були представлені монархом (правителем) і підлеглими йому структурами (органами влади).

З 1802 р. починається новий період у розвитку російського бюджету. Міністр фінансів повинен був у кінці кожного року складати на наступний докладний план загальних державних витрат і розробляти розподіл державних доходів за різними частинами державних витрат. Початок нового періоду тісно пов'язаний з ім'ям М. М. Сперанського, який у 1810 р. розробив і запропонував у Державній Раді «План фінансів», що містив цілу низку вказівок щодо бюджету, його складання,

¹ Чечулин Н. Д. Очерки по истории русских финансов в царствование Екатерины II. – СПб., 1906. – С. 301.

класифікації прибуткової і витратної статей і його значення як законодавчого акта, обов'язкового до виконання в точній відповідності із зазначеними статтями. Маніфестом 1811 р. були затверджені правила щодо складання розпису бюджету. Одним з найсуттєвіших недоліків в організації бюджетного управління того часу була відсутність єдиної каси. Кожне міністерство саме одержувало свої доходи, саме розподіляло витрати, маючи свою касу, незалежну від центральної каси. Це виключало будь-який дієвий контроль у бюджетній сфері і негативно впливало на всю бюджетну систему Росії.

У 1862 р. у результаті проведеної Миколою I бюджетної реформи були затверджені нові Правила щодо складання, розгляду, затвердження і виконання державного розпису і фінансових кошторисів міністерств і головних управлінь. Ці правила певною мірою дозволили затвердити один з основних принципів побудови бюджетів – принцип єдності і повноти бюджету, єдності каси, а також дозволили закласти основи державного контролю у бюджетній сфері. Із введенням цих правил багато зовнішніх недоліків бюджетної системи Росії були формально усунені і бюджет набув завершеного вигляду. Таким чином, уже на цьому етапі формування фінансової системи держави, в рамках якої формувалась і бюджетна система, можна говорити про появу суб'єктів бюджетного права, що мали відповідний статус, визначений законодавством, тобто конкретні обов'язки і права щодо складання, розгляду, затвердження і виконання бюджету, здійснення контролю за його виконанням.

Таким чином, стисло розглянувши історію розвитку фінансових правовідносин крізь призму появи і розвитку суб'єктів податкових правовідносин, суб'єктів бюджетних правовідносин, можна відзначити, що фінансова система, що склалася, виступає об'єктивно обумовленою і неминучою в ході еволюційного розвитку суспільства. Відповідно, учасниками фінансових правовідносин даної системи почали виступати суб'єкти фінансового права. Крізь призму функціонування суб'єктів податкових, бюджетних правовідносин автор дійшов висновку, що діяльність вказаних суб'єктів знаходить своє відбиття у сфері мобілізації, розподілу і використання публічних грошових фондів. Таким чином, можна говорити про еволюцію виникнення фінансової системи. І, відповідно, учасником фінансових правовідносин даної системи почав виступати суб'єкт фінансового права.

Хотілося б також доповнити, що, досліджуючи історію розвитку суб'єкта фінансового права, у людства з'явилася нагода набути коло-

сального досвіду, зафіксованого наукою фінансового права щодо проблеми взаємозв'язку об'єктивних фінансових явищ (податків, кредиту, бюджету й ін.) і наслідків їх дії на поведінку суб'єктів, що беруть участь у фінансових правовідносинах. Це дозволило виробити (і дозволяє це робити надалі) основні прогнози позитивного напрямку на майбутнє у сфері функціонування публічних фінансів, застерегти від негативного досвіду, що мав місце в історичному минулому.

У цілому, питання, присвячені дослідженню різних фінансово-правових явищ, у рамках яких прямо або опосередковано розвивався й інститут суб'єкта фінансового права, вивчалися в правовій фінансовій літературі XIX – початку XX ст. у працях таких учених, як Є. Н. Берендтса, М. І. Боголепова, Ю. А. Гагемейстера, П. Гензеля, А. І. Горлова, Н. Демідова, А. Н. Зака, С. І. Іловайського, А. А. Ісаєва, І. І. Янжула та ін.¹ У другій половині XX початку XXI століть даному питанню надавали належну увагу такі вчені, як Л. К. Воронова, Д. В. Вінницький, П. М. Годме, О. М. Горбунова, О. Ю. Грачова, Л. Н. Древаль, М. В. Карасьова, Ю. А. Крохіна, М. П. Кучерявенко, Н. І. Хімичева, С. Д. Ципкін та ін.²

¹ Берендтс Э. Н. Русское финансовое право. – СПб., 1914; Боголепов М. И. Финансы, правительство и общественные интересы – СПб.: Изд-во Поповой О. Н., 1907; Гагемейстер Ю. А. О теории налогов, применённой к государственному хозяйству. – СПб., 1852; Гензель П. П. Местные налоги. – Л., 1927; Горлов И. А. Теории налогов. – СПб., 1840; Демидов Н. Некоторые замечания на опыт теории налогов, изданный Тургеневым. – СПб., 1830; Зак А. Н. К постановке некоторых очередных вопросов финансовой науки. – Ярославль, 1913; Иловайский С. И. Казенные монополии как способ обложения предметов потребления. – Одесса, 1896; Він же. Конспект лекцій по фінансовому праву. – Одесса, 1889; Исаев А. А. Очерк теории и политики налогов. – Ярославль, 1887; Янжул И. И. Основные начала финансовой науки. Учение о государственных доходах. – СПб., 1898.

² Воронова Л. К. Правовые основы расходов государственного бюджета в СССР. – Киев: Вища шк., 1981; Вінницький Д. В. Субъекты налогового права. – М.: Норма, 2000; Годме М. П. Финансовое право. – М.: Прогресс, 1978; Горбунова О. Н. Проблемы совершенствования основных финансов-кредитных институтов в условиях перехода к рынку: Дис. ... д-ра юрид. наук. – М., 1996; Грачева Е. Ю. Проблемы правового регулирования государственного финансового контроля. – М., 2000; Древаль Л. Н. Субъекты российского финансового права. / Под ред. Е. Ю. Грачевой. – М.: ИД «Юриспруденция», 2008; Карасева М. В. Финансовое правоотношение. – М.: Норма, 2001; Крохина Ю. А. Город как субъект финансового права. – Саратов: Поволжская академия государственной службы, 2000; Кучерявенко Н. П. Основы налогового права. – Харьков: Легас, 2001; Химичева Н. И. Субъекты советского бюджетного права. – Саратов, 1979; Цыпкин С. Д. Правовое регулирование государственного кредита в СССР. – М.: Знание, 1977; Цыпкин С. Д. Правовое регулирование налоговых отношений в СССР. – М.: Госюриздат, 1955.

Більшість фахівців у галузі фінансового права пропонує таке визначення поняття суб'єкта фінансового права – це особа, що володіє правосуб'єктністю, тобто потенційно здатна бути учасником фінансових правовідносин¹. Погоджуючись в основному з даним визначенням, автор разом з тим вважає, що з урахуванням нинішнього стану наукової розробки загальнотеоретичної проблеми суб'єкта права можна вийти на більш глибоке дослідження проблеми суб'єкта фінансового права, що і є основним завданням даної роботи. Наукове визначення суб'єкта права розроблене автором раніше є «моделлю», якій в основному повинні відповідати суб'єкти будь-якої галузі права, у тому числі і суб'єкт фінансового права. Загальні ознаки, які властиві суб'єкту права в цілому, однаковою мірою притаманні і суб'єкту фінансового права. Це ознаки індивідуалізації, правового інтересу і правосуб'єктності, які дозволяють характеризувати суб'єкта фінансового права як відособлену самостійну особу. У даній роботі автор спробує показати специфіку змісту вказаних вище ознак стосовно суб'єкта фінансового права.

Обов'язковою ознакою суб'єкта фінансового права виступає індивідуалізація. Як уже зазначалося, індивідуалізація є способом конкретного, індивідуального закріплення суб'єкта права через його позначення і можливість ідентифікації. Індивідуалізація надає суб'єкту фінансового права можливість виступати у фінансових правовідносинах як відома, юридично розпізнана і самостійна особа.

Для учасників фінансових правовідносин така ознака є особливо важливою. Враховуючи високий ступінь значущості публічних фінансів у життєдіяльності всього суспільства, держава максимально прагне надати юридичну відомість суб'єктам фінансового права. Так, наприклад, якщо у сфері цивільних правовідносин фізична особа може брати в них участь, використовуючи не офіційно зареєстроване ім'я, а псевдонім, або взагалі діяти без позначення імені² (співак, що виконує

¹ Воронова Л. К., Кучерявенко Н. П. Финансовое право: Уч. пособие. – Харьков: Легас, 2002. – С. 32-33; Финансовое право: Учебник / Отв. ред. Н. И. Химичева. – Юристь, 2001. – С. 65; Карасева М. В. Финансовое правоотношение: Монография. – Воронеж: ВГУ, 1997. – С. 112; Химичева Н. И. Субъекты советского бюджетного права. – Саратов: Изд-во Саратов. ун-та, 1979. – С. 37; Худяков А. И. Финансовое право Республики Казахстан. Общая часть. – Алматы, ТОО «Баспа». – С. 128; Крохина Ю. А. Финансовое право России: Учеб. для вузов. – М.: НОРМА, 2004. – С. 99; Горбунова О. Н., Грачева Е. Ю. и др. Финансовое право: Учебник / Отв. ред. Е. Ю. Грачева, Г. П. Толстопятенко. – М.: ТК Велби, Проспект, 2004. – С. 34–35.

² Про авторські і суміжні права: Закон України від 23.12.1993 р. (п. 3 ст. 13); ч. 2 ст. 28, п. 3 ч. 1 ст. 438 Цивільного кодексу України.

репертуар пісень; письменник або автор, що видає книгу; талановита танцівниця та ін.), то у сфері фінансових правовідносин така поведінка неприпустима (наприклад, та ж фізична особа не може вносити обов'язковий платіж до публічного фонду, використовуючи псевдонім або будучи взагалі невідомою – анонімно). Крім того, саме у фінансових правовідносинах (наприклад, у тих же податкових) абсолютно неважливим є саме конкретне ім'я фізичної особи, тобто під яким саме ім'ям вона зареєстрована. Так, останнім часом в Україні почастішали випадки зміни фізичною особою свого імені на імена відомих політиків, спортсменів, шоуменів, героїв телесеріалів і ін. Наприклад, житель Харківської області, глибоко вражений пригодами Гарі Поттера, змінив своє ім'я на Поттер Гарі Зах; житель Дніпропетровської області – на ім'я свого кумира Арнольда Шварцнеггера; житель Львівської області – на Кличко¹. Основним моментом у сфері фінансових правовідносин виступає саме факт виконання даною особою своїх фінансових обов'язків, а вже яке у нього буде при цьому ім'я – значення немає. А ось уже дозволяти або не дозволяти змінювати своє ім'я таким чином (як у вищевказаних прикладах – на імена героїв, шоуменів, спортсменів) – це вже предмет дискусій цивільного права.

Далі, факт відсутності якого-небудь обов'язкового реквізиту або персональних даних при реєстрації суб'єкта фінансового права або недотримання ним правил такої реєстрації взагалі позбавляє його доступу до участі в конкретних правовідносинах, а отже, і до отримання благ, які могли б мати місце, унаслідок такої участі. Наприклад, платник, бажаючи здійснювати діяльність, об'єктом оподаткування якої є податок на додану вартість, не має права її реалізувати, поки не зареєструється у встановленому законом порядку – як платник податку на додану вартість. Індивідуалізація суб'єкта фінансового права здійснюється за двома напрямками. Перший – коли особа зобов'язана ідентифікувати саме себе, і другий – коли її ідентифікує держава в особі відповідних органів влади. Перший має місце тоді, коли суб'єкт фінансового права за власним розсудом використовує ім'я (фізична особа) або назву (юридична особа). Цих моментів держава не торкається,

¹ Особисті немайнові права фізичних осіб у цивільному праві (поняття, зміст, система, особливості здійснення та захисту): Монографія / Р. О. Стефанчук; Відп. ред. Я. М. Шевченко. – Хмельницький: Вид-во Хмельницького університету управління та права, 2007. – С. 425.

важливою залишається тільки вимога про наявність самого імені або назви. У фінансових правовідносинах суб'єкт саме використовує ім'я, а не вибирає, оскільки вибирає він його в рамках цивільних правовідносин. Свобода волевиявлення суб'єкта тут і має місце саме тому, що такі дії він здійснює в рамках цивільних правовідносин, а потім переносить їх у сферу фінансових.

З такої ж причини юридична або фізична особа може у своїй діяльності побажати використовувати різні емблеми, символи, інші відзнаки, ідентифікуючі її (які не суперечать законам України) як учасника цивільних, трудових та інших правовідносин. Іноді такі моменти індивідуалізації досить вигідні та прибуткові для самого суб'єкта права (наприклад, фірмовий французький знак «Ланком» у сфері реалізації косметологічної продукції, або «ЕККО» у сфері реалізації взуттєвих товарів). Іноді ім'я, емблеми, фірмові знаки й інші атрибути, що ідентифікують суб'єкта права, можуть навіть автоматично певний час приносити йому прибуток або дохід. Наприклад, фірма, яка випускала раніше якісні товари і зарекомендувала себе на вищому рівні в певній господарській сфері, з часом стала випускати неякісний товар, використовувати дешеві матеріали. Проте перший час така фірма одержуватиме прибуток завдяки саме авторитету зарекомендованого раніше імені. І саме тому що дана сфера є цивільно-правовою, тому тут і можливі подібні «шахрайства». Інша справа – фінансові правовідносини. Тут неможливо за інерцією або авторитетом використовувати своє ім'я. Наприклад, яким би не був добросовісним і таким, що позитивно зарекомендував себе раніше, платник податків, але якщо він не виконав свій податковий обов'язок хоча б один раз, ніякий автоматизм минулої позитивної дії його імені йому не допоможе.

Другий напрям полягає в ідентифікації особи ззовні, тобто коли її реєструють відповідні державні структури. Але це не виключає необхідності здійснення активних дій і з боку особи, яка реєструється. Така ідентифікація здійснюється сумісними діями суб'єктів, які зобов'язані зареєструвати, і суб'єктів, які зобов'язані зареєструватися. Тут уже йдеться про фінансові правовідносини, тому ніякої свободи поведінки або вибору у суб'єкта бути не може. Державний орган самостійно (відповідно до законодавства) привласнює йому певний номерний знак, вносить його у відповідний вид реєстру, видає документи строгого

зразка, вимагає дотримання єдності встановлених в них реквізитів тощо. Ніякої ініціативи з вибору конкретних чисел номера або внесення в той чи інший вид реєстру на вибір суб'єкта, або бажання «за власною» формою заповнювати фінансові документи – тут уже бути не може. Другий напрям індивідуалізації суб'єкта фінансового права має більше значення для його конкретизації у фінансових правовідносинах, ніж перший, оскільки тут уже упорядковуються і систематизуються дані про необхідних суб'єктів (постановка на відповідний облік, переоблік, зміна облікових даних, зняття з обліку) для забезпечення уповноважених органів достовірною, повною і своєчасною інформацією. Ідентифікація учасників фінансових правовідносин потребує ведення уповноваженими державними органами відповідних видів реєстрів.

Так, суб'єкти податкового права, зокрема фізичні особи – платники податків з 1 січня 1998 р. отримали кожен окремо свій ідентифікаційний номер, привласнений йому Державною податковою адміністрацією України відповідно до Закону України від 22.12.04 р. «Про державний реєстр фізичних осіб – платників податку і інших обов'язкових платежів»¹. Такий номер містить відомості про платника податків: дату народження, порядковий номер при реєстрації даної особи і стать. Ідентифікаційний номер дозволяє розпізнати конкретну фізичну особу саме як суб'єкта податкового права. Наявність тільки імені тут була б недостатньою. Це положення стосується і юридичних осіб. Положення, затверджене постановою Кабінету Міністрів України від 22.01.1996 р. «Про створення єдиного державного реєстру підприємств і організацій України»², закріплює єдину автоматизовану систему обліку, накопичення і обробки даних про підприємства і організації всіх форм власності, а також їх окремих підрозділів (філіалів, відділень, представництв). До реєстру включаються дані про юридичних осіб, розміщених і здійснюючих свою діяльність на території України або за її межами, але створених з участю юридичних осіб України. Реєстр створений як комплекс відомостей, до якого ввійшли ідентифікаційні, класифікацій-

¹ Про державний реєстр фізичних осіб – платників податку та інших обов'язкових платежів: Закон України від 22.12.1994 р. // Відом. Верхов. Ради України. – 1995. – № 2. – Ст. 10.

² Про створення єдиного Державного реєстру підприємств і організацій України: постанова Каб. Міністрів України від 22.01.1996 р. // Відом. Верхов. Ради України. – 1996. – № 12. – Ст. 56.

ні, довідкові, реєстраційні й економічні дані, що дозволяють розпізнати відповідного учасника податкових правовідносин.

Проте індивідуалізація суб'єкта податкового права можлива не тільки виходячи з його виду – фізична або юридична особа, але і з виду конкретного податку або збору. Так, в Україні відповідно до Наказу Державної податкової адміністрації України від 27.05.1997 р. діє реєстр платників податку на додану вартість. Цей реєстр є автоматизованою системою збору, накопичення і обробки даних про осіб, які згідно із Законом України від 03.04.1997 р. «Про податок на додану вартість»¹ зобов'язані здійснювати утримання і внесення до бюджету цього податку. При включенні до реєстру будь-якої особи, діяльність якої підлягає оподаткуванню даним податком, їй привласнюється індивідуальний податковий номер платника податку на додану вартість. Такий номер є єдиним для всього інформаційного простору України і зберігається за нею до моменту виключення її з реєстру у зв'язку з вибуттям із складу платників податку на додану вартість. Використання індивідуального податкового номера, наданого при реєстрації, є обов'язковим при оформленні всіх видів документів, пов'язаних з розрахунками при придбанні товарів, обліком, звітністю про податок на додану вартість, оформленні податкового кредиту. До реєстру включаються такі види даних: ідентифікаційні – індивідуальний податковий номер платника податку на додану вартість, ідентифікаційний код по ЄГРПОУ, назва – для юридичної особи; ідентифікаційний номер з Державного реєстру фізичних осіб і прізвище, ім'я, по батькові – для фізичних осіб; довідкові – адреса, телефон юридичної особи – платника податку на додану вартість, прізвища й ідентифікаційні номери (з Державного реєстру фізичних осіб – платників податку) керівника, головного бухгалтера; реєстраційні – дані про реєстрацію і зняття з реєстрації як платників податку на додану вартість в органах державної податкової служби; класифікаційні – дані про види діяльності.

Отже, ідентифікаційні, довідкові, класифікаційні і реєстраційні дані і розкривають по суті ознаку індивідуалізації особи, яка дозволяє конкретизувати її як суб'єкта податкового права – платника податку на додану вартість, або платника податку – фізичної або юридичної особи, оскільки є способами фіксації суб'єкта податкового права в даних

¹ Про податок на додану вартість: Закон України від 03.04.1997 р. // Відом. Верхов. Ради України. – 1997. – № 21. – Ст. 156.

статусах. Аналогічно проявляє себе ця ознака і при характеристиці обліку суб'єктів податкового права – платників зборів на обов'язкове державне пенсійне страхування, на страхування від нещасного випадку на виробництві і професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності, на страхування на випадок безробіття і на страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності і витратами, обумовленими народженням і похованням¹.

Облік суб'єктів бюджетного права здійснюється залежно від їх статусу – головні і нижестоящі розпорядники бюджетних коштів. Індивідуалізація таких розпорядників встановлена законом. Стаття 22 Бюджетного кодексу України дає конкретний їх перелік². Сюди входять: органи, уповноважені Верховною Радою України, Президентом України, Кабінетом Міністрів України забезпечувати їх діяльність в особі їх керівників, міністерства, інші центральні органи виконавчої влади, Конституційний Суд України, Верховний Суд України та інші спеціалізовані суди; установи і організації, які визначені Конституцією України або входять до складу Кабінету Міністрів України, Національна академія наук України, Українська академія аграрних наук, Академія медичних наук України, Академія педагогічних наук України, Академія правових наук України, Академія мистецтв України в особі їх керівників – за бюджетними призначеннями, передбаченими законом про Державний бюджет України; уповноважені юридичні особи (бюджетні установи), що забезпечують діяльність Верховної Ради Автономної Республіки Крим і Ради Міністрів Автономної Республіки Крим, а також міністерства й інші органи влади Автономної Республіки Крим в особі їх керівників – за бюджетними призначеннями, передбаченими бюджетом автономної Республіки Крим; керівники місцевих державних адміністрацій, виконавчих органів рад і їх секретаріатів, керівники

¹ Про заходи щодо поетапного введення в Пенсійному фонді автоматизованого персоналізованого обліку відомостей у системі загальнообов'язкового державного пенсійного страхування: постанова Каб. Міністрів України від 08.06.1998 р.; Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності: Закон України від 23.09.99 р.; Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття: Закон України від 02.03.2000 р.; Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованням: Закон України від 18.01.2001 р.

² Научно-практический комментарий Бюджетного кодекса Украины / Под общ. ред. Н. П. Кучерявенко. – Изд. 2-е. – Харьков: Одиссей, 2007. – С. 79.

головних управлінь та інших самостійних структурних підрозділів місцевих державних адміністрацій, виконавчих органів рад – за бюджетними призначеннями, передбаченими місцевими бюджетами. Нижчестоящі розпорядники бюджетних коштів не вказуються законом так детально, як головні, проте встановлено порядок їх визначення. Вони поділяються на розпорядників бюджетних коштів 2-го і 3-го рівнів, а головні розпорядники, у свою чергу, до початку бюджетного року визначають перелік розпорядників коштів нижчестоящого рівня й одержувачів за територіями.

Безумовно, що бюджетні відносини, які виникають між суб'єктами бюджетного права з питань безпосереднього розподілу бюджетних коштів (асигнувань), а також звітності про їх використання, опосередковані (оформлені) конкретними видами обліків або реєстрів, тобто такі суб'єкти мають свій код, номер, інший класифікаційний або реєстраційний знак, необхідний для їх індивідуалізації, а у кінцевому підсумку – для участі їх у даних правовідносинах. Без таких відомостей участь у бюджетних правовідносинах узагалі неможлива. В цілому слід мати на увазі, що оскільки публічна фінансова діяльність є плановою, тому вона, як жодна інша державна діяльність, у обов'язковому порядку потребує строгого обліку, реєстрів осіб, що беруть у ній участь. А такий облік або реєстр можливі завдяки тому, що суб'єкти фінансового права володіють ознакою індивідуалізації, яка дозволяє їх конкретно позначити, індивідуально закріпити, юридично розпізнати. Це все є необхідною передумовою для участі таких суб'єктів у фінансових правовідносинах, для можливості здійснення контролю за їх діяльністю.

Таким чином, специфіка індивідуалізації як ознаки суб'єкта фінансового права виражається у тому, що вона (ознака) дозволяє індивідуально конкретизувати, зафіксувати і закріпити суб'єкта фінансового права як відому і юридично розпізнану особу в публічних фінансових правовідносинах. Конкретно це здійснюється через ведення відповідних видів обліку, реєстрів зобов'язаних осіб, привласнення ним реквізитів (коди, номери, класифікаційні, реєстраційні, довідкові знаки), необхідних для ідентифікації таких осіб. Крім того, індивідуалізація дозволяє відособити, відділити один вид суб'єкта фінансового права від іншого, оскільки присвоєване особі ім'я (назва, інші необхідні реквізити) надають можливість визначити, про яку саме особу йде

мова, яким чином розрізняти суб'єктів у цілому. Інакше кажучи, індивідуалізація є однією з ознак суб'єкта фінансового права, яка визначає його відособленість і самостійність.

Наступною обов'язковою ознакою суб'єкта фінансового права є правовий інтерес. Практично всі суб'єкти фінансового права є носіями інтересу (інтересів) у сфері публічних фінансових правовідносин. Поняття інтересу може бути прив'язане виключно до суб'єкта фінансового права, оскільки ця ознака і сам суб'єкт – нерозривно і неминуче пов'язані один з одним. З одного боку, об'єктивно обумовлений розвитком суспільних відносин інтерес є рушійною силою діяльності суб'єктів фінансового права, а з іншого – здійснення самого інтересу тільки і можливе завдяки реалізації даними суб'єктами конкретних дій у фінансових правовідносинах. При розгляді питання про інтерес як обов'язкову властивість суб'єкта фінансового права вбачається важливим звернути увагу на джерела його виникнення й основи подальшого існування.

Джерела публічного інтересу, які досліджуються правовою наукою, у своїй основі спираються на базові потреби людей: «Суспільні інтереси відображають базові потреби людей і в багатьох випадках диктуються необхідністю соціального розвитку»¹. «Під публічним інтересом розуміють життєво необхідний стан великих соціальних груп (а також суспільство у цілому)»². У зв'язку з цим правильним буде відзначити, що інтерес суб'єкта фінансового права також базується на необхідних потребах або неминучих життєвих станах. Основною і центральною при цьому виступає об'єктивно існуюча потреба суб'єкта фінансового права в досягненні відповідного рівня свого матеріального положення, максимального використання економічних благ упродовж свого життя. Ця потреба породжує у суб'єкта фінансового права цілком усвідомлюваний ним конкретний інтерес (інтереси), і він спрямовує всю свою діяльність на безпосереднє втілення цього інтересу в життя. Отже, джерелом інтересу суб'єкта фінансового права й основою його подальшого існування виступає конкретна матеріальна потреба, у зв'язку з чим сам інтерес суб'єкта фінансового права наповнюється відповідним матеріальним (економічним) змістом.

¹ Тотьєв К. Ю. Публичный интерес в правовой доктрине и законодательстве // Государство и право. – 2002. – № 9. – С. 22.

² Там само. – С. 25.

Виникла дана потреба не сама по собі, а в ході взаємодії суб'єктів фінансового права один з одним, у процесі участі у різноманітних суспільних, і перш за все, у фінансових правовідносинах. Тому реалізувати свої економічні інтереси, перебуваючи поза соціумом, поза суспільством, такий суб'єкт не може¹. Адже матеріальні блага виробляються, розподіляються і споживаються тільки в рамках суспільства, в процесі взаємодії суб'єктів, і лише в рамках правової регламентації життя суспільства можливо гарантувати їх (благ) досягнення, забезпечити примусом.

У фінансових правовідносинах здійснення матеріального інтересу суб'єктами фінансового права відбувається за допомогою діяльності щодо забезпечення систематичного, постійного і безперервного функціонування публічного грошового фонду (фондів), тому що тільки таким чином можливо конкретно задовольнити даний інтерес. Такий централізований грошовий фонд є предметом матеріального інтересу суб'єкта фінансового права. Для забезпечення існування даного фонду (фондів), який є єдиною можливістю суб'єктів фінансового права щодо здійснення своїх матеріальних інтересів, вони вимушені брати безпосередню участь (кожен тією чи іншою мірою залежно від свого статусу, компетенції, повноважень) в організованій і цілеспрямованій мобілізації, розподілі і використанні коштів даного фонду, а також здійсненні контролю за такими процесами. Навряд чи щось інше у фінансових правовідносинах може мати настільки важливе значення, щоб згуртувати навколо себе все суспільство, всіх суб'єктів фінансового права в єдине ціле і направити їх зусилля в єдине русло.

Але кожний з таких суб'єктів, у рамках загального правового інтересу, об'єднаного загальною метою – забезпечення економічної безпеки існування централізованого грошового фонду (фондів) – реалізує свій, окремий, самостійний правовий інтерес. Наприклад, платники податків об'єктивно зацікавлені виконати належним чином свої податкові обов'язки; податкові органи зацікавлені в контролі за дотриманням норм податкового (фінансового) законодавства підконтроль-

¹ У цьому випадку автор не має на увазі самітників, монахів, йогів і т.і., тому що дані особи, навпаки, відмовляються від усього мирського, відмовляються від своїх потреб, і в першу чергу, матеріальних, і ставлять перед собою зовсім інші цілі. Але ж і такі особи все ж таки пов'язані зі своїм суспільством та організаціями, в які завжди мають можливість повернутися.

ними суб'єктами – з цією метою вони і створені; держава понад усе зацікавлена в повному, своєчасному і достатньому формуванні централізованих грошових фондів, оскільки це – основа її існування. А в цілому суб'єкти фінансового права (суб'єкти податкового права) на стадії обов'язкової мобілізації грошових коштів чітко усвідомлюють, що саме життя вимагає від них відчуження частини своєї власності в доход держави (сплати обов'язкових платежів), тому що для здійснення їх базових потреб у різних сферах життєдіяльності (що відбувається вже на стадіях розподілу і використання грошових коштів) державі необхідно мати власний централізований грошовий фонд (фонди). Яким би об'ємним за кількістю в окремо взятої особи не був свій власний грошовий фонд (приватні фінанси), вона все одно потребує допомоги держави (потребує її грошових коштів) і не в змозі відособлено від останньої задовольняти свої інтереси.

Суб'єкт фінансового права зацікавлений не просто в здійсненні державою публічної фінансової діяльності у суспільстві, а й у тому, щоб вона реалізовувалася на законних, доцільних, економних і справедливих засадах, що можливе при виконанні функції з фінансового контролю. Це також виступає об'єктивною потребою, яка лежить в основі інтересу даного суб'єкта.

Слід зазначити, що саме матеріальний інтерес виступає основним і первинним для суб'єкта фінансового права, оскільки перш за все такий суб'єкт потребує конкретних економічних благ. Саме реалізація матеріального інтересу, який можливо здійснити у сфері публічних фінансових правовідносин, створює умови для задоволення особою інших своїх інтересів – у політичній, духовній, соціальній, творчій та інших сферах своєї життєдіяльності. Функціонування необхідних фінансових механізмів і важелів (таких як податки, бюджет, позабюджетний фонд, гроші, банки, валюта, державний кредит та ін.) також обумовлені наявністю у суб'єктів фінансового права конкретних матеріальних інтересів.

Інтерес як ознака суб'єкта фінансового права характеризується специфічною особливістю – він завжди виступає як публічний, тобто базується на об'єктивних потребах усього суспільства або його частини. Дана проблема розглядалася ще в дореволюційній фінансово-правовій науці. Одним з дослідників у цій галузі був Р. Кауфман, що поставив питання про співвідношення понять інтересу держави, про-

вінцій і громади. Він відзначав, що «загальний суспільний інтерес є за своєю суттю диференційованим і може виражатися і забезпечуватися не тільки державою, а і безпосередньо громадами»¹.

Виходячи з цього положення можна зробити висновок, що вчений також прив'язував поняття інтересу до поняття суб'єкта фінансового права (конкретні публічні утворення – держава, громади, провінції). Це правильно, оскільки власний (приватний) інтерес окремо взятого суб'єкта фінансового права навряд чи збігатиметься з публічним інтересом усього суспільства. І, як вірно писав Л. Д. Ерхард, «приватний інтерес може бути виправдним тільки тоді, коли він одночасно служить інтересам суспільства»². Саме тут і має місце ситуація, коли потреби особи не тотожні її інтересам, хоча і взаємозв'язані одна з одною. Так, окремий суб'єкт фінансового права зацікавлений у тому, щоб держава здійснювала фінансування його першорядних задач і у зв'язку з цим розподіляла йому грошові кошти з публічних фондів. Проте він не завжди бажає за рахунок саме своїх особистих коштів поповнювати такі фонди, мобілізувати їх прибуткову частину, хоча вимушений брати в цьому безпосередню участь. Тому під публічним інтересом суб'єкта фінансового права правильно розуміти об'єктивні матеріальні потреби всього суспільства (суспільні матеріальні потреби) зі здійснення організованої і цілеспрямованої мобілізації, розподілу і використання публічних фінансових ресурсів, а також здійснення контролю за даними процесами з метою забезпечення свого функціонування.

Таким чином, специфіка інтересу як ознаки суб'єкта фінансового права виражається в його матеріальному і публічному змісті, оскільки в його «надрах» кореняться об'єктивно обумовлені соціальним розвитком економічні потреби суспільства. Предметом матеріального інтересу суб'єкта фінансового права виступає централізований грошовий фонд. Його існування об'єднує все суспільство навколо себе. Для забезпечення існування даного фонду, який є єдиною можливістю суб'єктів фінансового права здійснити свої матеріальні інтереси, вони вимушені брати безпосередню участь в організованій і цілеспрямованій мобілізації (формуванні, акумуляції), розподілі і використанні коштів даного фонду. Але при цьому кожний з таких суб'єктів реалізує

¹ Кауфман Р. Государственные и местные расходы европейских стран по их назначению: Пер. с нем. – СПб.: Изд. А. Гурьева, 1895. – С. 28.

² Эрхард Л. Д. Благосостояние для всех. – М., 1991. – С. 13.

свій окремий, самостійний, правовий інтерес, об'єднаний загальною метою – забезпечення економічної і фінансової безпеки централізованого публічного грошового фонду. У зв'язку з цим можна також зазначити, що правовий інтерес виступає однією з ознак, на підставі яких можна ділити суб'єктів фінансового права на цілісні і відособлені види. Суб'єкти фінансового права поділяються на види залежно від конкретного правового інтересу, носіями якого вони виступають. Тому правовий інтерес є однією з ознак, що становить зміст відособленості.

Наступною обов'язковою ознакою суб'єкта фінансового права виступає *правосуб'єктність*. Як відзначала Л. Н. Древаль, «фінансова правосуб'єктність як особлива юридична якість дає можливість суб'єктам брати участь у різних фінансових правовідносинах. Завдяки тому, що суб'єкти фінансового права володіють фінансовою правосуб'єктністю, вони можуть брати участь у конкретних правовідносинах, мати суб'єктивні права та виконувати юридичні обов'язки»¹. Таким чином, зміст фінансової правосуб'єктності полягає у тому, що суб'єкти мають можливість бути носіями юридичних обов'язків і прав у правовідносинах, що складаються у сфері мобілізації, розподілу і використання публічних грошових фондів і можливістю їх виконувати з метою досягнення необхідних цілей.

У зв'язку з тим, що правосуб'єктність у цілому надається людям і організаціям законом відповідно до потреб розвитку суспільних відносин, то і виникнення фінансової правосуб'єктності також обумовлене об'єктивною необхідністю, тобто потребами суспільного розвитку публічних фінансових правовідносин. Закон може тільки визнавати її існування за суб'єктом фінансового права і закріплювати в юридичних нормах. Тому фінансова правосуб'єктність є невід'ємною властивістю особи. Фінансову правосуб'єктність можна охарактеризувати як самостійний галузевий вид загальної правосуб'єктності, оскільки вона визначається межами встановленої законодавцем публічної сфери – сфери фінансової діяльності, тобто має, таким чином, свій конкретний предмет.

Особливість правосуб'єктності у фінансовому праві виражається також у тому, що вона надає особі дві можливості: першу – здатність виступати тільки носієм юридичних обов'язків і прав у фінансових правовідносинах, і другу – здатність практично їх здійснювати, вже

¹ Древаль Л. Н. Субъекты российского финансового права. – 2008. – С. 75.

безпосередньо беручи участь у фінансових правовідносинах. У першому випадку йтиметься про суб'єктів фінансового права, в другому – про суб'єктів фінансових правовідносин. Реалізація другої можливості неможлива без настання першої. Суб'єкт фінансового права тільки тоді безпосередньо зможе реалізувати свою фінансову правосуб'єктність – конкретні юридичні обов'язки і права (бюджетні, податкові, державно-кредитні), коли, перш за все, виступатиме їх носієм. Крім того, суб'єкт фінансового права як потенційний одночасний носій різноманітних фінансових обов'язків і прав не має нагоди брати участь в один і той же час у різних фінансових правовідносинах. Більше того, суб'єкт фінансового права, будучи носієм юридичних обов'язків і прав у фінансових правовідносинах, може взагалі не мати можливості брати в них участь через різні причини – недієздатність, некомпетентність, заборону з боку закону. Таким чином, фінансова правосуб'єктність охоплює як потенційні правові можливості суб'єкта, так і їх можливість щодо їх безпосереднього здійснення. Перші є інститутом фінансової правоздатності, другі – фінансової дієздатності, і складають зміст фінансової правосуб'єктності. Фінансова правосуб'єктність включає ще і деліктоздатність, яку вірно включати у фінансову дієздатність як один з її складників.

Фінансова правоздатність – це можливість суб'єкта володіти юридичними обов'язками і правами у сфері публічних фінансових правовідносин. Зміст правоздатності суб'єкта фінансового права включає як саму здатність мати фінансові обов'язки і права, так і саму сукупність таких обов'язків і прав. При цьому важливими і необхідними є обидва елементи. Немає сенсу суб'єкту фінансового права володіти даною можливістю, не маючи при цьому відповідний комплекс юридичних обов'язків і прав.

Цінність здатності мати фінансові обов'язки і права виражається в передумові для їх конкретного володіння, а цінність сукупності фінансових обов'язків і прав – у їх практичній наявності для того, щоб надалі їх здійснити. Фінансова правоздатність охоплює всі потенційні юридичні можливості суб'єкта фінансового права. Такий суб'єкт здатний володіти досить широким спектром фінансових обов'язків і прав – бюджетними, податковими, державно-кредитними тощо. Інше питання, що не всі з них він може безпосередньо здійснити, тобто реалізувати свою фінансову дієздатність. Наприклад, фізичні особи як суб'єкти

фінансового права не мають нагоди реалізувати бюджетні обов'язки і права тільки тому, що закон їх ними не наділяє. Але самою можливістю для їх виконання такі суб'єкти володіють. І якщо в майбутньому виникне необхідність безпосередньої участі фізичних осіб у бюджетних правовідносинах, то потенційно вони для цього готові.

Якщо характеризувати фінансову правоздатність з позицій взаємозв'язку з фінансовою дієздатністю, то можна звернути увагу на таке її важливе значення. Остання виконує функцію передумови участі суб'єкта в конкретному фінансовому правовідношенні. Неможливо уявити суб'єкта фінансового права, який реалізує юридичні обов'язки або права, тобто вже бере участь у фінансовому правовідношенні, який спочатку не має взагалі нагоди для такого виконання, тобто не володіє фінансовою правоздатністю. Це неможливо хоча б тому, що фінансовою правоздатністю особа наділяється з моменту народження (фізична) або з моменту реєстрації, створення (юридична). Фінансова правоздатність є невід'ємною вічною властивістю суб'єкта фінансового права впродовж усього його існування. Відповідно до цього і її припинення пов'язується із смертю фізичної особи або ліквідацією – для юридичної особи.

Розглядаючи зміст фінансової правоздатності, необхідно зупинитися на питанні про такі її складові, як юридичний обов'язок і суб'єктивне право. У правовій науці під юридичним обов'язком розуміється «встановлена для особи межа необхідної поведінки, якої вона повинна дотримуватися відповідно з вимогами особи, котра має права з метою задоволення її інтересів»¹. Як далі зазначає С. С. Алексєєв, аналізуючи юридичний обов'язок: «Необхідність стосовно юридичного обов'язку розуміється не в сенсі об'єктивної закономірності, а в сенсі того, що сама особа повинна, що ґрунтується на вимогах юридичних норм. Тобто особа зобов'язана не взагалі, а в строго окреслених межах»². Виходячи з викладеного буде правильним визначити юридичний обов'язок суб'єкта фінансового права як встановлену для нього межу необхідної поведінки у фінансових правовідносинах, якої він повинен слідувати відповідно до вимог уповноваженого. Змістом фінансового обов'язку виступає необхідність здійснювати встановлені

¹ Алексєєв С. С. Общая теория права: В 2 т. – М.: Юрид. лит., 1982. – Т. 2. – С. 125–126.

² Там само. – С. 126.

законом дії у сфері функціонування публічних фінансів. Особа повинна робити це саме тому, що по-іншому ніяк не можна. У зв'язку з цим важливо звернути увагу на особливість юридичного обов'язку у фінансовому праві.

До структури юридичного обов'язку традиційно включають: 1) необхідність активно діяти (обов'язок активної поведінки); 2) необхідність пасивно діяти (обов'язок пасивної поведінки); 3) обов'язок зазнавати заходи державно-примусової дії (санкції)¹. Це положення стосується і характеристики структури фінансового юридичного обов'язку. Так, до обов'язків активної поведінки, наприклад, у фінансових правовідносинах належать обов'язки з обліку об'єктів оподаткування, з цільового використання бюджетних коштів, зі здійснення валютних операцій, але в рамках, встановлених відповідними фінансово-правовими нормами. Тут ідеться про необхідність суб'єкта фінансового права здійснювати активні дії у конкретних фінансових правовідносинах.

До обов'язків пасивної поведінки можна віднести обов'язок контролюючих органів при проведенні різного роду перевірок, ревізій і таке інше – не перевищувати своїх службових повноважень або обов'язок платників податків не здійснювати деяких операцій, встановлених податковим законодавством, із своїми активами, якщо вони знаходяться у податковій заставі. Тут ідеться також про необхідність суб'єкта фінансового права поводитися належним чином у конкретних фінансових правовідносинах, хоча тепер це виражається у пасивній манері поведінки.

Обов'язками зазнавати заходи державного примусу у фінансових правовідносинах охоплюються, наприклад, обов'язки суб'єктів сплачувати донараховані суми за податковими зобов'язаннями, штрафи; заборону на виконання операцій, якщо ліцензії або дозволи на їх здійснення були відкликані (анульовані) компетентними органами влади. В даному випадку суб'єкт фінансового права зобов'язаний зазнавати заходи державно-примусової дії (санкції).

Доцільно звернути увагу на такий важливий момент, що характеризує фінансово-правовий обов'язок. У суб'єкта фінансового права завжди переважають юридичні обов'язки активної поведінки, що пов'язано зі специфікою предмета фінансового права. Фінансове право регулює сферу відносин, що функціонують у сфері публічних гро-

¹ Алексеев С. С. Общая теория права. – М.: Юрид. лит., 1982. – Т. 2. – С. 128.

шових коштів. Їх формування, розподіл і використання (контроль) обумовлюють необхідність постійного систематичного здійснення активних дій суб'єктами фінансового права. Тільки таким чином можна досягти життєво необхідні цілі, пов'язані з функціонуванням усього суспільства.

Суб'єктивне право визначається в правовій науці як «гарантований законом вид та межа можливої поведінки особи. Вона виражена у строго визначених юридичних можливостях суб'єкта»¹. Слово «межа» при визначенні суб'єктивного права означає, що закріплені за особою юридичні можливості не безмежні, вони чітко визначені за змістом, і саме в цих межах особа може будувати свою поведінку². Погоджуючись із цим положенням, можна визначити суб'єктивне фінансове право (право суб'єкта фінансових правовідносин) як межу можливої або дозволеної його поведінки.

Суб'єктивне фінансове право характеризується низкою особливостей, які не характерні для суб'єктивного права у його класичному розумінні взагалі. По-перше, переважна більшість суб'єктивних фінансових прав за своїм змістом не є самостійними і їх виникнення безпосередньо пов'язане з юридичними фінансовими обов'язками. Наприклад, суб'єктивне право платника податків на відстрочення (розстрочення), податкові пільги може виникнути тільки при первинному встановленні обов'язку по сплаті відповідного податку. Або інший приклад: право органу місцевого самоврядування самостійно визначати терміни затвердження рішення про місцевий бюджет, також настає тільки після встановленого законом обов'язку ухвалювати таке рішення в цілому.

По-друге, реалізація суб'єктивного фінансового права, яке залежить від фінансового обов'язку, направлена на те, щоб сприяти належному виконанню саме цього обов'язку. Іншими словами, право існує тут не заради самого права суб'єкта фінансових правовідносин, а заради його обов'язку. Наприклад, право органу місцевого самоврядування самостійно приймати рішення про перелік місцевих податків і зборів, що вводяться на відповідній території. Реалізується таке право саме тому, що необхідно у кінцевому підсумку належним чином виконати свій

¹ Теория государства и права: Курс лекций / Под ред. Н. И. Матузова и А. В. Малько. – С. 525.

² Алексеев С. С. Общая теория права: В 2 т. – М.: Юрид. лит., 1982. – Т. 2. – С. 114.

фінансовий обов'язок з формування прибуткової частини місцевого бюджету для того, щоб забезпечити необхідний рівень життя відповідної територіальної громади. Якби не було необхідності в реалізації такого обов'язку, суб'єктивне право само по собі зникло б.

По-третє, суб'єктивне право у його класичному розумінні означає, що особа, яка його має, може на свій власний розсуд здійснити або відмовитися від здійснення дозволених дій; здійснити їх у повному обсязі або частково; здійснити їх таким чином, який є для неї найзручнішим. При реалізації ж особою суб'єктивного фінансового права така поведінка не завжди можлива. Річ у тому, що свобода здійснення суб'єктивного фінансового права обмежується кореспондуючим йому фінансовим обов'язком. Звідси таке права виглядає «недосконалим», «неповноцінним» за своїм значенням. Наприклад, платник податків має право на виконання деяких операцій із своїми активами, які знаходяться у податковій заставі. Проте перш ніж робити відповідну господарську операцію, він зобов'язаний одержати дозвіл податкового органу та узгодити всі деталі і питання щодо її здійснення. Більш того, якщо податковий орган виходячи зі свого (державного) розсуду прийме рішення про заборону таких дій платника, то здійснити своє таке право суб'єкт взагалі не зможе. Таким чином, як правило, *юридична сила фінансового обов'язку і суб'єктивного фінансового права є по суті нерівнозначною, і юридичний фінансовий обов'язок має перевагу над суб'єктивним фінансовим правом.*

Під *дієздатністю* у фінансовому праві розуміється здатність особи здійснювати юридичні дії у сфері публічних фінансових правовідносин. Завдяки фінансовій дієздатності суб'єкт безпосередньо може здійснювати відповідні обов'язки і права у фінансовій сфері. Суб'єкт фінансового права може реалізовувати тільки ті юридичні обов'язки і права у сфері мобілізації, розподілу і використання публічних грошових коштів, якими він спочатку наділяється завдяки своїй фінансовій правоздатності.

Зміст фінансової дієздатності включає як саму здатність здійснювати фінансові обов'язки і права, так і комплекс фінансових обов'язків і прав. Обидва ці елементи, як і у фінансовій правоздатності, є необхідними. Адже не володіючи можливістю щодо здійснення фінансових обов'язків і прав, суб'єкт ніколи не зможе їх насправді здійснити, і навпаки, якщо суб'єкт має таку нагоду, але не має відповідних обов'язків

і прав, то сама така можливість безглузда. Наприклад, фізичні особи, хоча потенційно і володіють здатністю здійснювати юридичні обов'язки і права в бюджетних правовідносинах, але не всі можуть реалізувати їх безпосередньо (тільки посадовці, наділені бюджетними повноваженнями¹), оскільки закон не наділяє їх такою правомочністю. І навпаки, малолітня фізична особа має податкові обов'язки, але не має можливості власно їх виконати.

Відмінність фінансової дієздатності від фінансової правоздатності полягає у тому, що фінансова дієздатність надає особі можливість здійснювати фінансові обов'язки і права, а фінансова правоздатність – тільки володіти ними. Звідси момент набуття у часі даних можливостей для фізичних осіб – суб'єктів фінансового права – також буде відрізнятися. Якщо, як уже наголошувалося раніше, фінансова правоздатність у фізичної особи виникає з моменту народження, то її фінансова дієздатність через різні причини, настає в інший час, значно віддалений від моменту народження і за інших різних умов. У зв'язку з цим при дослідженні фінансової дієздатності необхідно окреслити питання щодо умов, за наявності яких виникає фінансова дієздатність фізичної особи і фінансова дієздатність юридичної особи.

У дореволюційній правовій науці виділялися різні критерії, наявність яких була необхідною для виникнення дієздатності фізичної особи. Сюди належали стать, вік, народження, здоров'я, освіта, звання, релігія, стан, професія, національність, особливості характеру (наприклад, марнотратство) й ін.² С. І. Архіпов узагальнив класифікацію таких умов, звертаючи увагу на те, що деякі з них однаково належать до характеристики як фізичних осіб, так і юридичних. Учений виділив такі їх види: «1) умови, що характеризують готовність суб'єкта права з точки зору його волі, здатності приймати правові рішення; 2) організаційні умови; 3) умови, що характеризують майновий стан особи; 4) умови, які характеризують, можливості правової взаємодії особи, її участі у правових зв'язках, відносинах з іншими суб'єктами права; 5) умови, що характеризують функціональні можливості (якості, здатності) правової особи; 6) умови, що визначають дієздатність особи та

¹ Научно-практический комментарий Бюджетного кодекса Украины / Под общ. ред. Н. П. Кучерявенко. – Изд. 2-е. – Харьков: Одиссей, 2007. – Ст. 20.

² Трубецкой Е. Н. Лекции по энциклопедии права. – М., 1917. – С. 171–174; Дювернуа Н. Л. Чтения по гражданскому праву. – М., 2004. – С. 325–416; Мейер Д. И. Русское гражданское право. – М., 1997. – С. 66.

пов'язані зі здійсненням особою правопорушень і прийняттям відносно її рішень про застосування окремих видів покарань та інших примусових заходів впливу»¹. Автор не має можливості розглянути всі ці умови стосовно питання щодо моменту виникнення фінансової дієздатності особи, тому стисло зупиниться тільки на такому положенні, як вік, тому що саме поняття віку є головним для будь-якого галузевого законодавства при встановленні моменту, з якого фізична особа набуває дієздатності взагалі.

Вік має відношення до першої групи умов класифікації, наведених названим ученим. Перша група – це умови, що характеризують готовність суб'єкта права приймати та здійснювати правові рішення. Зрілість волі для фізичної особи в правовій науці оцінюється або визначається таким поняттям, як вік. Вік як підстава для вирішення питання про зрілість волі суб'єкта, необхідної для здійснення правових дій, встановлюється для фізичних осіб законодавцем. Законодавець виходить з того, що, перш за все, саме вік визначає розумовий рівень, готовність суб'єкта і, як наслідок, можливість усвідомлення ним характеру здійснюваних дій, або навпаки, необхідність утримання від їх здійснення, адже вік – це період, ступінь зростання в розвитку людини. Проте в правовій науці таке положення не є безперечним. Так, Д. І. Мейєр писав: «Фізична особа досягає такого віку, в якому розумні здатності її стають слабкіше, а у зв'язку з цим стає слабкіше і її здатність до громадянської діяльності. Тому, розуміло, що і старість повинна здійснювати визначений вплив на юридичне становище особи»². Аналізуючи наведену точку зору, можна зазначити таке.

Вік хоча і вважається в правовій науці (і не безпідставно) достатньо відносним критерієм для визначення зрілості волі фізичної особи, проте для законодавства є єдиним до теперішнього часу критерієм настання її зрілості. Таким чином, не зовсім правильно ставити питання про те, чи є вік підставою для настання дієздатності фізичної особи. Питання потрібно ставити по-іншому: з якого віку фізичну особу можна (доцільно) визнавати як дієздатну для можливості участі в тих чи інших видах правовідносин (кримінальних, трудових, фінансових та ін.) і як наслідок визнавати її деліктоздатною? Розв'язання цього питання, перш за все, залежить від мети, для досягнення якої потрібна

¹ Архипов С. И. Субъект права. – С. 194–195.

² Мейер Д. И. Русское гражданское право – С. 98.

зрілість особи. Якщо фізична особа, наприклад, не має які-небудь розумові відхилення, душевні хвороби й ін., то у цілому не виникає сумнівів, що вже з 14-ти років вона здатна усвідомлювати злочинний характер таких дій, як крадіжка, грабїж, розбїй, вбивство, й утримуватися від їх здійснення. Хїба у когось виникає питання про те, а чи може 14-літня особа (нормально розумово розвинена, повноцїнна) не розуміти суспільно небезпечний характер такої поведїнки?

Проте, як би цього не хотїлося законодавцю, фізична особа в цьому ж віці з такою ж гостротою і яскравістю не усвідомлюватиме свої фінансові обов'язки (нехай навіть не по сплаті податків), а, наприклад, з ведення податкового облїку, надання податкової звітності, дотримання правил переміщення валютних цїнностей через митну територію держави та ін. Адже норми фінансового права є більш важкозрозумїлими для фізичної особи, нїж норми того ж кримїнального права, основні положення якого людина вбирає в себе ще з раннього дитинства і первинно у вигляді моральних, релїгійних норм. Тому *вік у фізичних осіб є підставою для набуття фінансової дїєздатності*.

Для визначення положення про те, з якого віку фізичну особу можна (доцїльно) визнавати дїєздатною для можливості участі у фінансових праводїносинах, слїд мати на увазі, що її встановлення залежить від тих цїлей, для досягнення яких потрібна зрілість, або, якщо йдеться про фінансову делїктоздатність, від суспільної небезпеки скоєного дїяння. Якщо Кримїнальний кодекс України встановлює відповідальність фізичної особи за здійснення злочинів у сфері господарської дїяльності з 16-рїчного віку (за винятком злочинів, де суб'єкт спеціальний), тобто визнає особу делїктоздатною, а отже, і дїєздатною, а саме: виготовлення, зберїгання, придбання, перевезення, пересилання, ввезення в Україну з метою збуту або збут підроблених грошей, державних цїнних паперів чи білетів державної лотереї (ст. 199 Кримїнального кодексу України); незаконні дїї з документами на переказ, платїжними картками та іншими засобами доступу до банківських рахунків, обладнанням для їх виготовлення (ст. 200 Кримїнального кодексу України); контрабанда (ст. 201 Кримїнального кодексу України); ухилення від повернення виручки в іноземній валюті (ст. 207 Кримїнального кодексу України); незаконне відкриття або використання за межами України валютних рахунків (ст. 208 Кримїнального кодексу України); порушення законодавства про бюджетну систему

України (ст. 210 Кримінального кодексу України); ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів (ст. 212 Кримінального кодексу України); незаконне виготовлення, зберігання, збут або транспортування з метою збуту підкацизних товарів (ст. 204 Кримінального кодексу України) тощо, – то і *фінансово деліктоздатною, а отже, і фінансово дієздатною фізичну особу необхідно також визнавати з 16-річного віку.*

Отже, виходячи з усього вищевикладеного можна запропонувати таке поняття визначення суб'єкта фінансового права. *Суб'єкт фінансового права* – це відособлена фізична або юридична особа, що володіє ознаками індивідуалізації, правового інтересу і правосуб'єктності, які визнаються фінансово-правовими нормами і які виділяють його як самостійно існуючий вид у системі інших галузевих суб'єктів права і надають йому можливість функціонувати у правовідносинах по мобілізації, розподілу і використанню публічних грошових фондів. Відособленість (самостійність) окремого виду суб'єкта фінансового права розкривається саме через ознаки індивідуалізації, правового інтересу і фінансової правосуб'єктності.

Проте завдання науки фінансового права – це не тільки дослідження понятійного теоретичного апарату, не тільки вирішення методологічних проблем, але і розроблення основ вдосконалення фінансового законодавства, вихід у сферу практичної правотворчості. Якщо в першому випадку наукове визначення поняття суб'єкта фінансового права може служити як інструмент пізнання навколишньої фінансово-правової дійсності, то в другому – як можливе законодавче визначення – може виступати як інструмент регулювання конкретних фінансових правовідносин. Будучи включеним до складу нормативно-правового акта і ставши законодавчою категорією, поняття суб'єкта фінансового права, по-перше, перетвориться на загальнообов'язкову державну дефініцію, що надасть можливість визначати коло таких осіб; по-друге, внесе ясність до питання про фінансові повноваження (обов'язки і права) кожного з його видів; по-третє, через наділення осіб відповідними повноваженнями, обов'язками і правами (у зв'язку з таким наділенням) створить основу для врегулювання конкретних моделей поведінки суб'єктів у сфері публічних фінансів, і, по-четверте, сприятиме дотриманню стабільності основ фінансового законодавства в цілому і єдиному розумінню положень у даній сфері.

Література

1. Про авторські і суміжні права: Закон України від 23.12.1993 р.
2. Про державний реєстр фізичних осіб – платників податку та інших обов'язкових платежів: Закон України від 22.12.1994 р.
3. Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців: Закон України від 15.05.2003 р.
4. Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності: Закон України від 23.09.99 р.
5. Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття: Закон України від 02.03.2000 р.
6. Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованням: Закон України від 18.01.2001 р.
7. Про заходи щодо поетапного введення в Пенсійному фонді автоматизованого персоніфікованого обліку у системі загальнообов'язкового державного пенсійного страхування: Постанова Каб. Міністрів України від 08.06.1998 р.
8. Про ліцензування певних видів господарської діяльності: Закон України від 01.06.2000 р.
9. Про охорону прав на знаки для товарів і послуг: Закон України від 15.12.1993 р.
10. Про податок на додану вартість: Закон України від 03.04.1997 р.
11. Про свободу пересування та вільний вибір місця проживання в Україні: Закон України від 11.12.2003 р.
12. Про створення єдиного Державного реєстру підприємств і організацій України: постанова Кабінету Міністрів України від 22.01.1996 р.
13. Regelsberger. Pandekten. T. I. 1893.
14. Абульханова К. А. О субъекте психической деятельности. – М., 1973. – 214 с.
15. Александров Н. Г. Законность и правоотношения в советском обществе. – М.: Юрид. лит.
16. Александров Н. Г. Трудовое правоотношение. – М.: Юрид. изд-во Министерства Юстиции СССР, 1948.

17. Алексеев С. Н. Основы философии права. – СПб., 1999.
18. Алексеев С. С. Общая теория права: В 2 т. – М.: Юрид. лит., 1982. – Т. 2.
19. Анненков К. С. Система русского гражданского права. – СПб.: Тип. М. М. Стасюлевича, 1899. – Т. 1. Введение и общая часть.
20. Анненков К. Система русского гражданского права. – СПб.: Тип. М. М. Стасюлевича. – 1899.
21. Архипов С. И. Субъект права: теоретическое исследование. – СПб., 2004.
22. Берендтс Э. Н. Русское финансовое право. – СПб., 1914.
23. Биологическое и социальное в развитии человека: Сб. ст. / Под ред. Б. Ф. Ломова. – М.: Наука, 1977. – 226 с.
24. Боголепов М. И. Финансы, правительство и общественные интересы – СПб.: Изд-во О. Н. Поповой, 1907.
25. Бойцов В. Я. Система субъектов советского государственного права. – Уфа.: Башкир. кн. изд-во, 1972.
26. Братусь С. Н. Субъекты гражданского права. – М.: Юрид. лит., 1950.
27. Брушлинский А. В. О природных предпосылках психического развития человека. – М.: Знание, 1977. – 64 с.
28. Будилова Е. А. Философские проблемы в советской психологии. – М., 1972. – 168 с.
29. Васильев А. М. Правовые категории. Методологические аспекты разработки системы категорий теории права. – М.: Юрид. лит., 1976.
30. Винницкий Д. В. Субъекты налогового права. – М.: Норма, 2000.
31. Виткявичюс П. Гражданская правосубъектность Советского государства. – Вильнюс: Минтис, 1987.
32. Вишневский А. Ф. Общая теория государства и права: Учеб. пособие / Под общ. ред. В. А. Кучинского. – Мн.: Амалфея, 2002.
33. Воронова Л. К. Правовые основы расходов государственного бюджета в СССР. – Киев: Вища шк., 1981.
34. Воронова Л. К., Кучерявенко Н. П. Финансовое право: Учеб. пособие. – Харьков: Легас, 2002.
35. Гагемейстер Ю. А. О теории налогов, примененной к государственному хозяйству. – СПб., 1852.

36. Гамбаров Ю. С. Курсъ гражданского права. – СПб.: Тип. М. М. Стасюлевича, 1911. – Т. 1. Часть общая.
37. Гегель Г. В. Философия права. – М.: Мысль, 1990.
38. Гензель П. П. Местные налоги. – Л., 1927.
39. Генкин Д. М. Юридические лица в советском гражданском праве // Проблемы социалистического права. – 1939. – № 1.
40. Герваген Л. Л. Развитие учения о юридическом лице. – СПб., 1888.
41. Годме М. П. Финансовое право. – М.: Прогресс, 1978.
42. Горбунова О. Н., Грачева Е. Ю. и др. Финансовое право: Учебник / Отв. ред. Е. Ю. Грачева, Г. П. Толстопятенко. – М.: ТК Велби, Проспект, 2004.
43. Горбунова О.Н. Проблемы совершенствования основных финансов-кредитных институтов в условиях перехода к рынку: Дис. ... д-ра юрид. наук. – М., 1996.
44. Горлов И. А. Теории налогов. – СПб., 1840.
45. Гражданское право: Учебник / Под ред. А. П. Сергеева, Ю. К. Толстого. – М.: ПБОЮЛ Л. В. Рожников, 2001.
46. Гражданское право: Учебник. – Изд. 5-е / Под ред. А.П. Сергеева, Ю.К. Толстого. – М.: «ПБОЮЛ Л.В. Рожников». – 2001.
47. Грачева Е. Ю. Проблемы правового регулирования государственного финансового контроля. – М., 2000.
48. Гримм Д. Д. Лекции по догме римского права. Общая часть. – СПб., 1907.
49. Демидов Н. Некоторые замечания на опыт теории налогов, изданный Тургеневым. – СПб., 1830.
50. Дождев Д. В. Римское частное право. – М., 1996.
51. Древаль Л. Н. Субъекты российского финансового права / Под ред. Е. Ю. Грачевой. – М.: ИД «Юриспруденция», 2008.
52. Дудин А. П. Диалектика правоотношения / Под ред. В. О. Тененбаума. – Саратов, 1983.
53. Дювернуа Н. Л. Чтение по гражданскому праву. – М.: Зерцало, 2004.
54. Дюги Л. Социальное право, индивидуальное право и преобразование государства. – М.: Изд. Н. Н. Ключкова, 1909.
55. Ефимов В. В. Догма римского права. Общая часть. – СПб., 1893.

56. Зак А. Н. К постановке некоторых очередных вопросов финансовой науки. – Ярославль, 1913.
57. Замбровский Б. Я., Пахомов Б. Я., Сидоркин В. А. Категории диалектики и методология современной науки. – Воронеж: Изд-во Воронеж. ун-та, 1970.
58. Золин П. М. Государственный долг: истоки и тенденции // Финансы СССР. – 1991. – № 4.
59. Иеринг Р. Интерес и право. – 1880.
60. Иловайский С. И. Казенные монополии как способ обложения предметов потребления. – Одесса, 1896.
61. Ильин И. А. Теория права и государства / Под ред. В. А. Томсинова. – М.: Зерцало. – 2003.
62. Иоффе О. С. Избранные труды по гражданскому праву: Из истории цивилистической мысли. Гражданское правоотношение. Критика теории «хозяйственного права». – М.: Статут, 2000.
63. Иоффе О.С. Логические пределы понятий юридического лица, оперативного управления, хозяйственного обязательства // Правоведение. – 1972. – № 6.
64. Ипатов А. Б. История финансового законодательства России.
65. Исаев А. А. Очерк теории и политики налогов. – Ярославль, 1887.
66. История финансового законодательства России: Учеб. пособие / Под ред. И. В. Руковишниковой, А. М. Науменко, Н. В. Пазюкова и др. – М.: ИКЦ «МарТ», 2003.
67. Карасева М. В. Финансовое правоотношение. – М.: Норма, 2001.
68. Карпушин М. П. Социалистическое трудовое правоотношение. – М., 1958.
69. Кауфман Р. Государственные и местные расходы европейских стран по их назначениям: Пер. с нем. – СПб.: Изд. А. Гурьева, 1895.
70. Кедров Б. М. Характер изменения объема и содержания развивающихся понятий // Анализ развивающегося понятия.
71. Кечекьян С. Ф. Правоотношения в социалистическом обществе. – М.: Академия наук СССР, 1958.
72. Краткий философский словарь / Под ред. М. Розенталя и П. Юдина. – Изд. 4-е доп. и исправ. Гос. изд-во полит. лит., 1954.
73. Крохина Ю. А. Город как субъект финансового права. – Саратов: Поволж. акад. гос. службы, 2000.

74. Крохина Ю. А. Финансовое право России: Учеб. для вузов. – М.: НОРМА, 2004.
75. Кудрин А. К. О взаимосвязи категорий «вещь», «качество», «свойство», «сущность» // Учен. зап. Свердл. гос. пед. ин-та. – Свердловск, 1967.
76. Курский Д. И. Избранные статьи и речи. – М., 1948.
77. Кучерявенко Н. П. Основы налогового права. – Харьков: Легас, 2001.
78. Леонтьев А. Н. Деятельность, сознание, личность. – М., 1975. – 242 с.
79. Магазинер Я. М. Субъект права // Правоведение. ИВУЗ. – 2000.
80. Магазинер Я. М. Правоспособность и дееспособность // Правоведение. ИВУЗ. – 2000. – № 2 (229). – С. 250–251.
81. Мажитова Р. Ф. Правовые отношения в советском социалистическом обществе. – М.: Мысль, 1967.
82. Малицкий А. Советская конституция. – 2-е изд. – Харьков, 1925.
83. Маркс К., Энгельс Ф. Сочинения. – Т. 4.
84. Матузов Н. И. Личность. Права. Демократия. Теоретические проблемы субъективного права. – Саратов: СГУ, 1972.
85. Мейер Д. И. Русское гражданское право: В 2 ч. – М.: Статут, 1997. – Часть 1.
86. Методологические проблемы социальной психологии: Сб. ст. / Под ред. Е. В. Шороховой. – М., 1975.
87. Миронов О. О. Субъекты советского государственного права. – Саратов: Изд-во Саратов. ун-та, 1975. – С. 14.
88. Мицкевич А. В. Субъекты советского права. – М.: Юрид лит. – 1962.
89. Научно-практический комментарий Бюджетного кодекса Украины / Под общ. ред. Н. П. Кучерявенко. – Изд. 2-е. – Харьков: Одиссей, 2007.
90. Особисті немайнові права фізичних осіб у цивільному праві (поняття, зміст, система, особливості здійснення та захисту): Монографія / Р. О. Стефанчук; Відп. ред. Я. М. Шевченко. – Хмельницький: Вид-во Хмельниць. ун-ту управління та права, 2007.
91. Остроумов Г. С. Правовое сознание действительности. – М., 1969.
92. Патлаевский И. Ю. Курс финансового права. – Одесса, 1885.

93. Патюлин В. А. Субъективные права граждан: основные черты, стадии, гарантии реализации // Сов. государство и право. – 1971. – № 6.
94. Пашуканис Е. Б. Избранные произведения по общей теории права и государства. – М., 1980.
95. Петражицкий Л. И. Теория права и государства в связи с теорией нравственности. – СПб., 1909. – Т. 1. – С. 292.
96. Петров В. С. Значение категории сущности, явления, содержания и формы в учении о государстве // Философские проблемы государства и права. – Л.: Изд-во ЛГУ, 1970.
97. Покровский И. А. Основные проблемы гражданского права. – М.: Статут, 1998.
98. Потопейко Д. А. Правосознание как особое общественное явление. – Киев, 1970.
99. Пухта Г. Ф. Энциклопедия права / Под ред. П. Карасевича. – Ярославль: Тип. Фалькъ, 1872.
100. Пушкин А. А. Субъекты гражданского права (текст лекций). – Харьков: Харьк. юрид. ин-т, М-во высш. и ср. соц. образования УССР, 1974.
101. Рубинштейн С. Л. Проблемы общей психологии. – М.: Мысль, 1973.
102. Руссо Ж. Ж. Об общественном договоре. Трактаты. – Канон-Пресс, «Кучково поле», 1998.
103. Синайский В.И. Русское гражданское право. Вып. 1. Общая часть Вещное право. Авторское право. – Изд-е 2-е. Киевъ. Типо-Литография «Прогрессъ». – 1917.
104. Сперанский М. М. План финансов // У истоков финансового права / Под ред. А. Н. Козырина. – М.: Статут, 1998.
105. Суворов Н.С. Об юридических лицах по римскому праву.
106. Твердохлебов В. Н. Государственный кредит. Теория и техника. – Л.: Академия, 1924.
107. Теория государства и права / Под ред С. С. Алексеева. – М.: Юрид. лит., 1985.
108. Теория государства и права: Курс лекций / Под ред. Н. И. Матузова и А. В. Малько. – 2-е изд. – М.: Юристъ, 2000. – С. 521.

109. Тотьев К. Ю. Публичный интерес в правовой доктрине и законодательстве // Государство и право. – 2002. – № 9.
110. Тоцкий Н.М. История финансового законодательства России. Глава 4. – С. 134.
111. Трубецкой Е. Энциклопедия права. – М.: Тип. А. И. Мамонтова, 1917. – С. 161.
112. Туркин Л. П. Сущность, явление, взаимодействие / Взаимосвязь категорий: Сб. ст. – Свердловск: Урал. гос. ун-т им. А. М. Горького, 1970.
113. У истоков финансового права. – М.: Статут, 1998.
114. Уголовный кодекс Украины (с изм. и доп. по состоянию на 20.09.2009 г.). – Х.: Одиссей, 2009. – 304 с.
115. Философский энциклопедический словарь. – М.: Сов. энцикл., 1983.
116. Финансовое право: Учебник / Отв. ред. Н. И. Химичева. – М.: Юристъ. – 2001.
117. Халфина Р. О. Критерий истинности в правовой науке // Сов. государство и право. – № 39. – 1974.
118. Хвостов В. М. Система римского права. – М., 1996.
119. Химичева Н. И. Субъекты советского бюджетного права. – Саратов: Изд-во Саратов. ун-та, 1979.
120. Химичева Н. И. Финансовое право: федеральные и региональные аспекты развития // Финансовое право на рубеже веков.
121. Худяков А. И. Финансовое право Республики Казахстан. Общая часть. – Алматы: ТОО «Баспа».
122. Цивільний кодекс України: Зі змінами та допов. на 01.05.2009 р. / Упоряд.: В. І. Борисова, В. Л. Яроцький. – Х.: Право, 2009. – 400 с.
123. Цыпкин С. Д. Правовое регулирование государственного кредита в СССР. – М.: Знание, 1977
124. Цыпкин С. Д. Правовое регулирование налоговых отношений в СССР. – М.: Госюриздат, 1955.
125. Чечулин Н. Д. Очерки по истории русских финансов в царствование Екатерины II. – СПб., 1906.
126. Чиркин В. Е. Юридическое лицо публичного права. – М.: Норма, 2007. – С. 28.
127. Чичерин Б. Н. Философия права // Избр. труды. – СПб., 1997.
128. Шаукунов А. Т. Некоторые проблемы теории и философии налогового права.

129. Шептулин А. П. Система категорий диалектики. – М.: Наука, 1967.
130. Эрхард Л. Д. Благостояние для всех. – М., 1991.
131. Явич Л. С. Общая теория права. – Л.: ЛГУ, 1976.
132. Янжул И. И. Основные начала финансовой науки. Учение о государственных доходах. – СПб., 1898.

О. О. Головашевич

Фізичні особи як платники податків

Під час розгляду правового статусу платників податків неодмінно постає питання щодо природи відчуження належних їм майнових ресурсів у дохід держави у формі податків, зборів, інших загальнообов'язкових платежів. Найбільш гостро воно постає при сплаті податків фізичними особами, оскільки право приватної власності охороняється законом, що прямо закріплено в Конституції України. Але це не означає, що право приватної власності не належить до прав, які не підлягають обмеженню ні за яких умов. Отже, приватна власність може бути обмежена законом, але тільки тією мірою, якою це необхідно для захисту основ конституційного ладу, моральності, здоров'я, прав та законних інтересів інших осіб, забезпечення оборони країни й безпеки держави. Іншими словами, власник може бути позбавлений права власності, але тільки у випадках, передбачених законом. Такий випадок і передбачено ст. 67 Конституції України, відповідно до якої кожен зобов'язаний сплачувати законно встановлені податки і збори. Адже податки – необхідна умова існування держави, тому обов'язок їх платити поширюється на всіх платників податків як безумовна вимога держави. Підставою ж для позбавлення особи права власності, яке їй належить, є її конституційний публічно-правовий обов'язок сплачувати законно встановлені податки.

І. Є. Криницький цілком справедливо зазначає, що платник податків не вправі 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 держави¹. Із публічною природою податку й фіскальним суверенітетом держави пов'язані законодавча форма заснування податку, обов'язок і примусовість його вилучення, односторонність податкових

¹ Криницький І. Є. Правове регулювання оподаткування майна: Дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. – К., 2003. – С. 18.

зобов'язань. у цьому обов'язку платників податків втілено публічний інтерес усіх членів суспільства¹.

При дослідженні фізичних осіб як платників податків, перш за все, маємо розглянути їх як суб'єктів податкового права й податкових правовідносин. Такий аналіз має бути поєднаний з характеристикою правового статусу цих осіб як платників податків, дослідженням змісту і взаємовідносин їх прав та обов'язків. Податковий обов'язок виникає в суб'єкта за наявності певних чинників, тому дослідження проблем податкової правосуб'єктності фізичних осіб та її складових – дієздатності й деліктоздатності – вбачається надзвичайно актуальним. Реалізація податкового обов'язку, правове регулювання форм та особливостей його виконання передбачають обов'язкове вивчення й характеристику фізичних осіб як суб'єктів податкових правовідносин. Аналізуючи суб'єкт права як ключової фігури будь-якої галузі права, важливо розмежовувати поняття «суб'єкт правовідносин» і «суб'єкт права». Певне, в даному випадку цілком доречно запозичити підходи до цієї проблеми науковців, засновані на загальнотеоретичних правових дослідженнях. С. С. Алексеев і А. В. Мицкевич відзначали, що суб'єктами права виступають особи, які володіють правосуб'єктністю, тобто потенційно спроможні бути учасниками правовідносин, а суб'єктами правовідносин – їх реальні учасники². Зазначені категорії знайшли наукове обґрунтування й у галузевих юридичних науках³. На наш погляд, ці положення є найбільш обґрунтованими.

У чинній податковій системі України при оподаткуванні фізичних осіб центральне місце посідає податок з доходів фізичних осіб. Фізичні особи є платниками декількох податків і зборів і за певних умов закріплюються як платники по групі податків, що припускають змішаного платника. Проте, якщо можна так сформулювати, «чистих» видів податків у податковій системі України, де платниками ви-

¹ Кучерявенко Н. П. Курс налогового права: В 6 т. – Харьков: Легас, 2005 – Т. III. Учение о налоге. – С. 80.

² Алексеев С. С. Общая теория права [В 2 т.]. – М.: Юрид. лит., 1982. – Т. 2. – С. 140; Мицкевич А. В. Субъекты советского права. – М.: Госюриздат, 1962. – С. 37; Витрук Н. В. Основы теории правового положения личности в социалистическом обществе. – М.: Наука, 1979. – С. 99–103.

³ Ямпольская Ц. А. Субъекты советского административного права: Дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.14. – М., 1958. – С. 112; Халфина Р. О. Общее учение о правоотношении. – М.: Юрид. лит., 1974. – С. 115–116; Братусь С. Н. Юридические лица в советском гражданском праве. – М.: Юриздат, 1947. – С. 1–4; Химичева Н.И. Субъекты советского бюджетного права / Под ред. В. М. Манохина. – Саратов: Изд-во Саратов. ун-та, 1979. – С. 39–42.

ступують виключно фізичні особи, тільки два – податок з доходів фізичних осіб і податок на промисел. Звичайно, вони неоднакові й за значенням, і за розмірами податкових надходжень, і за змістом, і за часом існування. Податок з доходів фізичних осіб є найважливішим у цій групі. Його значення зумовлюється як певною досконалістю, чіткістю, зрозумілістю механізму сплати, що відпрацьовувався тривалі періоди часу (до речі, податок з доходів фізичних осіб є одним з найдавніших у податковій системі України), так і розміром надходжень у бюджетні доходи.

Аналізуючи правовий статус платника податку, насамперед звернімо увагу на таку юридичну властивість фізичної особи, як податкова правосуб'єктність. Дана категорія є однією з найважливіших, базових у податковому праві. Наявність правосуб'єктності є передумовою для реалізації податкових правовідносин, тому що, володіючи нею, суб'єкти податкових правовідносин одержують можливість мати й реалізовувати певні податкові права й обов'язки. Таким чином, з урахуванням загальнотеоретичного поняття «правосуб'єктність»¹ під податковою правосуб'єктністю варто розуміти встановлену нормами фінансового права здатність суб'єкта бути носієм і реалізовувати юридичні права й обов'язки у сфері оподаткування. Серед елементів правосуб'єктності можна виділити правоздатність, дієздатність і деліктоздатність як елемент дієздатності.

Під правоздатністю мається на увазі здатність суб'єкта мати певні права і обов'язки. Так, М. П. Кучерявенко визначає податкову правоздатність як передбачену нормами податкового права здатність мати права й обов'язки щодо сплати податків, тобто можливість особи бути учасником податкових правовідносин. Зміст цього виду правоздатності складає сукупність прав та обов'язків, які суб'єкти можуть мати відповідно до чинного законодавства. у свою чергу, наявність податкової дієздатності дозволяє учасникові правовідносин своїми законними вольовими діями реалізовувати належні йому права й виконувати покладені на нього обов'язки. Іншими словами, податкова дієздатність – це передбачена нормами податкового права здатність суб'єкта своїми діями створювати і реалізовувати права й обов'язки². Деліктоздатністю ж визнається здатність особи відповідати за порушення норм права.

¹ Проблемы общей теории права и государства / Под общ. ред. В. С. Нерсесянца. – М.: Инфра-М, 1999. – С. 373.

² Налоговое право Украины: Учеб. пособие / Под ред. Н. П. Кучерявенко. – Харьков: Легас, 2004. – С. 21–23.

У питаннях щодо структури податкової правосуб'єктності серед науковців немає одностайної думки. Низка вчених не вбачає необхідності виділення дієздатності й деліктоздатності як елементів правосуб'єктності й ототожнюють останню із правоздатністю. Так, С. Ф. Кечек'ян додержується позиції, що правоздатність включає дієздатність. Правознавець вважає, що особа, набуваючи певних прав, не здобуває ніяких нових якостей, крім тих, які повністю пов'язані зі змістом прав, що набуваються ним, і покладених на нього обов'язків, а лише реалізує ту здатність, що була властива йому раніше¹. Подібної точки зору дотримувався й А. В. Венедиктов, вважаючи що «правоздатність і правосуб'єктність – рівнозначні поняття»². Ц. А. Ямпольська відзначає, що суб'єктами права є носії прав та обов'язків, які беруть або можуть брати участь у правовідносинах³. Вона не розмежовує їх. Нам вбачається особливо важливим усе-таки означити певну диференціацію, тому що суб'єкт права – це особа, потенційно спроможна брати участь у правовідносинах, а суб'єкт правовідносин – це реальний учасник конкретних правовідносин.

Деякі сучасні правники також ототожнюють податкову правоздатність і правосуб'єктність. О. В. Бакун перекоонує, що податкова правосуб'єктність і податкова деліктоспроможність впливають з податкової правоздатності і є похідними від неї⁴. З нашого погляду, більш логічною вбачається точка зору тих учених, які вирізняють податкову дієздатність у складі податкової правосуб'єктності як окремий елемент. М. П. Кучерявенко, Ю. А. Крохіна дотримуються думки, що податкові правоздатність і дієздатність доповнюють одна одну і є взаємозалежними категоріями⁵.

Слід також зазначити, що правосуб'єктність у публічному й приватному аспектах має різну природу. Це зумовлено передусім специфікою методу правового регулювання: у приватних галузях превалює диспозитивний метод, у той час як у публічних – імперативний. С. Н. Братусь пояснює різницю між правоздатністю і дієздатністю

¹ Кечек'ян С. Ф. Правоотношения в социалистическом обществе. – М.: Изд. Акад. наук СССР, 1958. – С. 84–85.

² Венедиктов А. В. Государственная социалистическая собственность. – М.: Изд-во АН СССР, 1948. – С. 615.

³ Ямпольская Ц. А. Субъекты советского административного права: Дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.14. – М., 1958. – С. 112.

⁴ Бакун О. В. Громадянин як суб'єкт податкових правовідносин в умовах переходу до ринкової економіки: Дис. ... канд. юрид. наук. – Чернівці, 2000. – С. 88.

⁵ Налоговое право Украины: Учеб. пособие / Под ред. Н. П. Кучерявенко. – Харьков: Легас, 2004. – С. 24; Налоговое право России: Учеб. для вузов / Отв. ред. Ю. А. Крохина. [2-е изд., перераб.] – М.: Норма, 2004. – С. 232.

з позиції можливості здійснення волі, що є одним з істотних моментів участі у правовідносинах¹.

При аналізі податкової правоздатності варто звернути увагу на момент її виникнення. При цьому багато науковців схиляються до того, що податкова правоздатність виникає з моменту народження людини². На нашу думку, така позиція вбачається найбільш раціональною, проте існують також інші точки зору із цього приводу. Так, Ю. А. Крохіна пише, що податкова правоздатність формується з моменту виникнення (народження дитини, вступу в спадщину тощо), дієздатність – по досягненні певної умови (реєстрація як підприємця, досягнення певного віку та ін.)³.

Інакше розмірковує стосовно даного питання В. І. Гурєєв. Він вважає, що податкова правоздатність може наставати тільки після появи в суб'єкта цивільної правоздатності. Свою точку зору правник обґрунтовує необхідністю наявності майна у фізичних осіб, можливістю мати право користуватися останнім, виконувати яку-небудь роботу й отримувати певний прибуток⁴. З таким поглядом складно погодитись. Як уже відзначалося раніше, податкова й цивільна правосуб'єктність мають різну природу в силу різного методу правового регулювання, тому за таких умов виникає сумнів у тому, що один вид правосуб'єктності може мати похідний характер від іншого. у той же час податкова правоздатність є одним зі складових елементів податкової правосуб'єктності. Ось чому цілком логічно зробити висновок, що й податкова дієздатність як складник податкової правосуб'єктності також не може походити від зовсім іншого за своєю правовою природою виду правоздатності.

Одним з найважливіших питань при розгляді податкової дієздатності є з'ясування моменту її виникнення. у вирішенні цього питання вчені не мають єдиної думки. Деякі прив'язують момент виникнення

¹ Братусь С. Н. Юридические лица в советском гражданском праве. – М.: Юриздат, 1947. – С. 29–32.

² Кучерявенко Н. П. Налоговое право: Учебник. – Харьков: Легас, 2001. – С. 28; Гриценко В. В. Гражданин как субъект налогового права в Российской Федерации: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.14 «Административное право, финансовое право, информационное право». – Воронеж, 1997. – С. 17; Карасева М. В. С какого возраста гражданин может быть субъектом налогового правоотношения // Хоз-во и право. – № 4. – 1998. – С. 42.

³ Налоговое право России: Учеб. для вузов / Отв. ред. Ю. А. Крохина. [2-е изд., перераб.] – М.: Норма, 2004. – С. 233.

⁴ Гуреев В. И. Российское налоговое право. – М.: Экономика, 1997. – С. 55–57.

податкової дієздатності до віку особи, інші – до моменту народження людини, треті – до настання певних подій. Зустрічаються також і комбінації названих точок зору. Р. Й. Халфіна підкреслює, що в окремих випадках «права можуть належати особам, які не мають зрілої волі, здатність приймати рішення, реалізовувати ці права. Ще меншою мірою вони здатні виконувати обов'язки. У багатьох видах суспільних відносин зазначені особи не мають правосуб'єктність»¹. Цілком очевидно, що в таких випадках ці суб'єкти все-таки мають правоздатність, проте відсутність дієздатності унеможлиблює їхню повноцінну участь у правовідносинах, тобто вони не мають правосуб'єктності. Таким чином, податкова дієздатність – це передбачена нормами податкового права здатність особи своїми цілеспрямованими діями реалізовувати належні їй права і виконувати покладені на неї обов'язки.

Досить аргументованою є точка зору М. В. Карасьової, яка вирізняє в складі податкової дієздатності податкову деліктоспроможність як здатність особи відповідати за вчинене податкове правопорушення². У зв'язку з тим, що податкові обов'язки є визначальними в характеристиці податкової правосуб'єктності, то реалізовувати їх повною мірою може лише особа, здатна самостійно відповідати за свої дії у сфері оподаткування³.

Узагальнивши викладені вище думки про податкову правосуб'єктність та її складові елементи, вбачаємо за необхідне зробити деякі висновки. По-перше, податкова правоздатність і податкова дієздатність взаємозалежні, доповнюють одна одну і становлять податкову правосуб'єктність. По-друге, податкова деліктоспроможність є елементом податкової дієздатності. По-третє, податкова правоздатність виникає з моменту народження суб'єкта, у той час як момент виникнення податкової дієздатності може не збігатися з моментом виникнення податкової правоздатності.

Оподаткування доходів фізичних осіб дістало найбільшого поширення після Першої світової війни. У різних країнах правовий механізм податку з доходів фізичних осіб істотно відрізняється і має свої особливості, зумовлені історичними, політичними, економічними та іншими чинниками. В Україні законодавець фактично ототожнює платників

¹ Финансовое право: Учебник / Отв. ред. Н. И. Химичева. – М.: БЕК, 1995. – С. 120.

² Карасева М. В. Финансовое право. Общая часть. – М.: Юрист, 1999. – С. 97–98.

³ Пришва Н. Ю. Правові проблеми регулювання обов'язкових платежів. – К.: ЕкС-Об, 2003. – С. 110.

податків і зборів. Під ними розуміються юридичні і фізичні особи, на яких відповідно до чинного законодавства покладено обов'язок по сплаті податків і зборів (обов'язкових платежів). Існує й інше, більш деталізоване визначення цієї категорії, коли поряд з юридичними і фізичними особами виокремлюються філії, відділення, інші відособлені підрозділи юридичних осіб, що не мають статусу юридичної особи, а фізичні особи поділяються на таких, які мають статус суб'єктів підприємницької діяльності, та на осіб, які не мають такого статусу¹. Подібний підхід притаманний не лише для України, а й для інших держав колишнього Радянського Союзу².

В Україні платниками податку з доходів фізичних осіб вважаються резиденти, що одержують доходи як на території України, так і за її межами, і нерезиденти, які одержують доходи з джерелом походження на території України³. Як бачимо, податок з доходів фізичних осіб засновано на принципі поділу платників на резидентів і нерезидентів. Такий підхід до класифікації платників є традиційним і використовується в багатьох країнах. Подібним чином закріплюється поняття платника податку з доходів фізичних осіб і в законодавстві Російської Федерації, де платниками податку з доходів фізичних осіб є фізичні особи, що є податковими резидентами Російської Федерації, а також фізичні особи, які одержують доходи від джерел у Російській Федерації і не є податковими резидентами Російської Федерації⁴.

У світовій практиці законодавець іноді платником прибуткового податку називає родину. При цьому чоловік і дружина отримують право вибору – сплачувати податок або окремо, або за сукупним доходом родини⁵. В українському законодавстві не передбачено сімейне оподаткування, але деякі країни – колишні радянські республіки (наприклад, Естонія) запровадили таку норму⁶.

¹ Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами: Закон України №2181 від 21.12.2000 р. // Відом. Верхов. Ради України. – 2001. – № 10. – Ст. 44.

² Налоговый кодекс Российской Федерации. – М.: Омега-Л, 2006. – С. 17.

³ Ст. 2 Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб» № 889-IV від 22.05.2003 р. // Офіц. вісн. України. – 2003. – № 28. – Ст. 1361.

⁴ Налоговый кодекс Российской Федерации. – М.: Омега-Л, 2006. – С. 232.

⁵ Мещерякова О. В. Налоговые системы развитых стран мира. – М.: Фонд «Правовая культура», 1995. – С. 7–8.

⁶ Маслов А. А. Налогообложение доходов физических лиц в налоговой системе Российской Федерации: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10. – М., 2003. – С. 25.

У Франції прибутковий податок становить близько 20 % податкових доходів Державного бюджету. Така низька порівняно з іншими країнами частка надходжень від прибуткового податку зумовлена перш за все історичними особливостями розвитку оподаткування в цій країні, а також тим, що уряд активно використовує прибутковий податок з метою своєї соціальної політики. Унаслідок такої політики у відсотковому відношенні прибутковий податок фактично сплачують приблизно 52 % населення, хоча платниками є всі фізичні особи. При цьому діє принцип територіальності, тобто прибутковий податок повинні сплачувати всі мешканці Франції з доходів із джерелом походження як усередині країни, так і за її межами з урахуванням чинних міжнародних угод щодо запобігання подвійного оподаткування. Відмітною рисою французького податкового законодавства є те, що оподаткуванню підлягає доход родини, а не окремої фізичної особи. Навіть за відсутності у платника дружини чи дітей він розглядається як родина з однієї людини¹.

Варто звернути увагу, що в Україні до 2004 р. під платником прибуткового податку з громадян потрібно було розуміти громадян України, іноземних громадян та осіб без громадянства². Наявність же постійного місця проживання в Україні не мало значення для віднесення платників до тієї чи іншої категорії, а основним критерієм для цього був статус громадянства.

Багато вчених дотримуються думки про загальнообов'язковість оподаткування. Ще Л. Тарасов, а потім І. І. Янжул відстоювали цю точку зору, аргументуючи її фактом використання державних благ усіма особами, які перебувають на території певної держави, незалежно від того, є вони його громадянами чи ні³.

І. Х. Озеров визначив платника податку як «...особу, що юридично несе податок...»⁴, виділив окрім суб'єкта оподаткування носія податку.

¹ Мещерякова О. В. Налоговые системы развитых стран мира. – М.: Фонд «Правовая культура», 1995. – С. 119.

² Про прибутковий податок з громадян: Декрет Каб. Міністрів України № 13-92 від 26.12.1992 р. // Відом. Верхов. Ради України, 1993. – № 10. – Ст. 77.

³ Тарасов Л. Очерк науки фінансового права. – Ярославль: Тип. Губер. правления, 1883. – С. 554; Янжул И. И. Основные начала финансовой науки. – СПб.: Тип. М. Стасюлевича, 1904. – С. 205.

⁴ Озеров И. Х. Основы финансовой науки. Учение об обыкновенных доходах. – М.: Тип. И. Д. Сытина, 1908. – С. 232.

Дійсно, в деяких випадках особа, яка фактично сплачує податок, не несе тягар оподаткування, перекладаючи його на носія цього податку. На думку А. А. Соколова, «... під суб'єктом податку слід розуміти особу фізичну або юридичну, яка формально зобов'язана сплачувати податок. Під носієм податку потрібно розуміти ту особу, що фактично його сплачує»¹. Носій податку – це особа, яка несе тягар оподаткування в остаточному підсумку, по завершенні процесів перекладання податкового тягаря². Такої самої думки дотримуються й інші сучасні фахівці у галузі оподаткування³.

Означена позиція найбільш актуальна при розгляді непрямих податків, тому що дозволяє глибше зрозуміти сутність процесів, що відбуваються при перекладанні податкового тягаря. Приміром, при сплаті податку на додану вартість виробник перераховує податок у бюджет, заклавши при цьому його розмір у ціну товару. Фактично ж податок сплачується особою, що придбає цю продукцію, тобто можна вести мову про розбіжність платника юридичного і фактичного. У випадку прямого оподаткування такого розриву не відбувається. Часто кінцевим споживачем товару виступає фізична особа, зобов'язана сплачувати податок з доходів фізичних осіб. Водночас вона виступає носієм непрямого податку, сума якого не підлягає заліку при сплаті податку з доходів фізичних осіб. Деякі вчені вважають це проявом подвійного оподаткування, що не зовсім логічно⁴, тому що в цьому випадку йдеться про два різні податки, що мають окремі правові механізми.

Перехід від принципу поділу платників на громадян та іноземців до принципу виділення податкових резидентів і нерезидентів, з нашого погляду, є досить слушним, оскільки він більшою мірою відповідає сучасним реаліям розвитку України. Як уже зазначалося, обов'язок по сплаті податків закріплено на конституційному рівні. Стаття 67 Конституції України зобов'язує «кожного» сплачувати податки і збори в порядку й розмірах, установлених законом. у цьому світлі вбачається позитивною зміна назви закону, що регулює підвалини оподаткування доходів фізичних осіб з «...податку із громадян» на

¹ Соколов А. А. Теория налогов. – М.: ЮрИнфоР-Пресс, 2003. – С. 83.

² Налоговое право: Учеб. пособие / Под ред. С. Г. Пепеляева. – М.: ИДФБК – ПРЕСС, 2000. – С. 94.

³ Налоговое право России. Особенная часть: Учебник / Отв. ред. Н. А. Шевелева. – М.: Юристъ, 2004. – С. 22–23.

⁴ Пархоменко-Цироциянц С. В. Правове регулювання оподаткування доходів фізичних осіб в Україні: Дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. – О., 2005. – С. 71–73.

«...фізичних осіб». Така заміна точніше відбиває сутність даного податку, не звужуючи при цьому коло платників.

Відповідно до чинного податкового законодавства України під податковим резидентом слід розуміти фізичну особу, яка має постійне місце проживання в Україні¹. Якщо особа має місце проживання також в іншій країні, питання стосовно приналежності її до резидентів вирішується, ґрунтуючись на ознаці більш тісних особистих чи економічних зв'язків (центр життєвих інтересів) в Україні. При цьому достатньою умовою для встановлення цієї ознаки є самостійне визначення такою особою свого постійного місця проживання в Україні або членів родини такої особи, її реєстрація як суб'єкта підприємницької діяльності або самозайнятої особи. При неможливості визначити центр життєвих інтересів наведеними вище способами застосовується так званий тест фізичної присутності. У такому разі особа вважається резидентом, якщо вона перебуває на території України не менше 183 днів сукупно протягом будь-якого 12-місячного періоду.

У Російській Федерації поняття податкових резидентів закріплюється схожим чином: податковими резидентами є фізичні особи, які фактично перебувають на території Російської Федерації не менше 183 днів у календарному році². Проте, на відміну від українського законодавства, тут є принципова відмінність: справа в тому, що при такому формулюванні початок календарного року перериває плин строку для визначення статусу податкового резидента. З огляду на тривалість року (365 днів) можлива ситуація, коли платник, перебуваючи на території країни 364 дні (двічі по 182), не підпадає під визначення податкового резидента і таким вважатися не може.

У деяких країнах законодавство передбачає більш складний механізм розрахунку фізичної присутності з метою визнання суб'єкта податковим резидентом. Наприклад, у Сполучених Штатах Америки процедура визначення статусу податкового резидентства передбачає дві умови. У першу чергу, суб'єкт повинен перебувати на території США не менше 31 дня в календарному році. Далі, необхідний обов'язковий облік його проживання протягом останніх двох років, причому в першому попередньому році зараховується одна третина часу перебування на території Сполучених Штатів Америки, а в другому – одна шост-

¹ Про податок з доходів фізичних осіб: Закон України № 889-IV від 22.05.2003 р. // Офіц. вісн. України. – 2003. – № 28. – Ст. 1361.

² Налоговый кодекс Российской Федерации. – М.: Омега-Л, 2006. – С. 11–13.

та частина його присутності. Якщо сума цих складових не менше 183 днів, особа визнається резидентом цієї країни¹. Крім зазначеної процедури, в США особу може бути визнано резидентом відповідно до додаткових ознак, до яких належать: а) законний в'їзд на територію США, коли особі надається посвідчення на проживання (тест «зеленої карти»); б) значний строк перебування в США; в) перший рік класифікації себе як резидента². Сполучені Штати Америки є розвинутою країною зі стабільною економікою й соціальними гарантіями. У той же час податкова система США передбачає надання широкого кола пільг для своїх громадян. Можливо, саме із цієї причини процедура надання статусу громадянина й податкового резидента США настільки ускладнена.

У Великобританії як податковик з доходів фізичних осіб виступає особистий прибутковий податок, який сплачує все населення цієї країни. При цьому теж діє принцип поділу платників на резидентів і нерезидентів. Доходи резидента Великобританії підлягають оподаткуванню незалежно від джерела їх походження, тоді як нерезидент сплачує податок лише з доходів, отриманих на території цієї країни. Особливістю англійського податкового права є виділення двох видів резидентів – звичайного резидента і доміцилія. Під звичайним резидентом мається на увазі особа, яка має постійне місце проживання у Великобританії та проводить тут усе своє життя без урахування короткотривалих поїздок за кордон по особистих або службових справах. До доміциліїв відносять осіб, які перебувають у тій країні, де знаходиться їх постійне місце мешкання. Поняття «доміцилій» і «резидент» відрізняються, тому що особа може бути резидентом більш ніж в одній країні, у той час як доміцилій у конкретний момент часу перебуває тільки в одній країні³.

У теорії податкового права можна виокремити два критерії, що визначають податковий обов'язок платника – принцип резидентства і принцип територіальності⁴. Обидва вони тісно взаємозв'язані й залежно від конкретного податку можуть або спільно виконувати функ-

¹ Кучерявенко Н. П. Теоретические проблемы правового регулирования налогов и сборов в Украине. – Харьков: Консум, 1997. – С. 202.

² Там само. – С. 203.

³ Мещерякова О. В. Налоговые системы развитых стран мира. – М.: Фонд «Правовая культура», 1995. – С. 179.

⁴ Кучерявенко Н. П. Курс налогового права: В 6 т. – Харьков: Легас, 2005. – Т. III. Учение о налоге. – С. 150–151.

цію визначення належності особи до категорії платників даного виду податку, або окремо. Так, у випадку дії принципу територіальності на осіб, які мають майно (майнові податки, наприклад, податок на землю) або доходи, які вони одержують з певної території, обов'язок зі сплати податку покладається на них незалежно від їх місця проживання, громадянства або національної належності. Інакше кажучи, основним критерієм для віднесення особи до категорії платників є об'єкт оподаткування, його територіальне розташування.

Розглядаючи принцип територіальності, слід звернути увагу на особливості його дії. Р. Л. Дернберг відзначав, що, аналізуючи принцип територіальності, важливо розрізнити його дію, з одного боку, відносно осіб, що перебувають на відповідній території, з іншого боку, відносно доходів, одержаних на цій території. Таке розмежування є досить важливим, оскільки якщо в першому випадку воно стосується правового регулювання платника, то в другому випадку – об'єкта оподаткування¹.

З метою недопущення проявів дискримінації щодо громадян при оподаткуванні в різних країнах 18 жовтня 1961 р. прийнята Європейська соціальна хартія. Цей документ набув чинності з 1965 р., регламентувавши право громадян кожної з договірних сторін займатися діяльністю, що приносить доход, на території інших договірних сторін на принципах рівності з їхніми громадянами. Іншими словами, диференціація громадян не може бути підставою для обважнення податкового тягаря нерезидентів шляхом установлення у їх відношенні інших ставок, використання системи податкових пільг або інших механізмів обважнення податкового тягаря².

При застосуванні принципу податкового резидентства особа визнається платником податку в разі закріплення за нею статусу податкового резидента. Для визначення цього статусу залежно від країни може застосовуватися низка критеріїв, таких як місце проживання або постійного проживання, громадянство, приналежність до певної соціальної або релігійної групи, походження, соціальне становище в суспільстві тощо. В Україні в механізмі податку з доходів фізичних осіб обидва принципи діють спільно. Особа, що проживає на території України, вважається податковим резидентом, а якщо вона крім місця

¹ Дернберг Р. Л. Международное налогообложение [Пер. с англ.]. – М.: ЮНИТИ, 1997. – С. 21–34.

² Кучерявенко Н. П. Теоретические проблемы правового регулирования налогов и сборов в Украине. – Харьков: Консум, 1997. – С. 208.

проживання в Україні має інше місце проживання на території іншої держави, то така особа визнається податковим резидентом при постійному проживанні в Україні.

Утім не виключено, що особа може мати декілька постійних місць проживання в різних державах. У таких випадках для визначення податкового резидентства використовується критерій «більш тісних особистих або економічних зв'язків (центр життєвих інтересів)». Часом встановлення цієї ознаки може викликати істотні труднощі. Так, наявність більш тісних економічних зв'язків теоретично можливо перевірити по відповідних платіжних і звітних документах, що містять відомості щодо доходу особи. Цілком логічно при цьому визнавати особу податковим резидентом, якщо розмір її доходів з джерелом походження в Україні більше того, який отримано за межами нашої держави. Проте в цьому випадку незрозуміло, яким чином податковий орган порівнюватиме розміри цих доходів, адже розмір доходу, отриманого за кордоном, для нього невідомий. Перевірка ж наявності більш тісних особистих зв'язків є ще більш цікавим заходом. Навряд чи можна уявити собі, а тим більше врегулювати на рівні законодавства, процедуру визначення працівником податкового органу більш тісних особистих зв'язків особи. Більше того, якби такий механізм і був би закріплений, він з великою часткою ймовірності порушував би основні права людини, передбачені як міжнародним законодавством, так і Конституцією України¹.

Можливо, передбачаючи зазначені труднощі, український законодавець закріпив у чинному законодавстві норму, відповідно до якої у випадку неможливості визначення держави, у якій особа має більш тісні економічні зв'язки, або якщо особа не має постійного місця проживання в жодній з країн, вона вважається податковим резидентом за умови перебування на території України понад 183 днів протягом 12-місячного періоду, включаючи день приїзду й день від'їзду. На даний момент не зовсім зрозумілим і законодавчо не врегульованим залишається питання, чи включається час проходження транзитом через територію України в цей 183-денний строк.

Якщо всі перелічені методи не дозволяють визначити статус податкового резидента, вступає в дію принцип громадянства: особа визнається податковим резидентом, якщо вона має громадянство України. Однією з умов визнання особи податковим резидентом є також її дер-

¹ Статті 31–32 Конституції України від 28.06.1996 р. // Відом. Верхов. Ради. – 1996. – № 30. – Ст. 141.

жавна реєстрація як суб'єкта підприємницької діяльності на території нашої держави. На нашу думку, така норма вимагає уточнення й доопрацювання, тому що в деяких випадках вона може призвести до подвійного оподаткування.

Наприклад, фізична особа – підприємець, зареєстрована на території України, автоматично стає податковим резидентом і зобов'язана сплачувати податок з доходів фізичних осіб на доходи, отримані як на території України, так і за її межами. Припустимо, у неї є який-небудь доход із джерелом походження за митним кордоном України, а в той же час ця особа може навіть не проживати на території останньої, центр її життєвих інтересів перебуває за межами України. У такому разі фактично не варто б нараховувати податок з доходів фізичних осіб на доходи, отримані за кордоном, але в силу чинного законодавства такі доходи підлягають оподаткуванню. Більше того, доходи особи з джерелом походження за межами України скоріше підлягають оподаткуванню за законодавством тієї держави, де вони отримані. Отже, логічно було б обкладати податком доходи саме від заняття підприємницькою діяльністю, не поширюючи статус податкового резидента на таких осіб.

Відповідно до чинного законодавства в Україні існує єдине громадянство¹. З метою оподаткування, якщо громадянин України має також громадянство іншої країни, він вважається громадянином України, який не має права на залік податків, сплачених за її межами. Такий залік може бути передбачено Законом України «Про податок з доходів фізичних осіб» або міжнародними договорами з питань оподаткування, обов'язковість на виконання яких надана Верховною Радою України. Особа втрачає громадянство України у разі добровільного прийняття громадянства іншої держави. При цьому під добровільним прийняттям розуміються всі випадки, за яких громадянин України подає у відповідні зарубіжні органи заяву або клопотання про набуття громадянства в порядку, встановленому законодавством тієї країни².

З одного боку, може здатися, що така міра має каральний характер за порушення законодавства про громадянство України, позбавляючи особу права на залік податків, а з другого – особа, стосовно якої оформляється втрата громадянства України, до видання Указу Президента України про припинення громадянства України користується всіма правами й несе всі обов'язки громадянина України, передбачені за-

¹ Стаття 4 Конституції України від 28.06.1996 р. // Відом. Верхов. Ради. – 1996. – № 30. – Ст. 141; Стаття 2 Закону України «Про громадянство України» № 2235-III від 18.01.2001 р. // Відом. Верхов. Ради України. 2001. – № 13. – Ст. 65.

² Стаття 19 Закону України «Про громадянство України» № 2235-III від 18.01.2001 р. // Відом. Верхов. Ради України. – 2001. – № 13. – Ст. 65.

конодавством про громадянство. Таким чином, вбачається за необхідне привести чинне законодавство у відповідність із існуючими реаліями та закріпити норму, відповідно до якої у разі порушення законодавства про громадянство, коли фізична особа – громадянин України – має також громадянство іншої країни, то з метою оподаткування така особа вважається громадянином України, який не має права на залік податків, сплачених за кордоном, до моменту видання Указу Президента України про припинення громадянства України цієї особи¹.

Разом із тим український законодавець не закріпив термін «основне місце проживання». Більше того, порядок самостійного визначення фізичною особою свого основного місця проживання на території України не встановлено. Законодавство України лише наводить поняття «місце знаходження» і «місце перебування», для диференціації яких застосовується різний строк проживання на території конкретної адміністративно-територіальної одиниці – до 6 місяців і більше 6 місяців відповідно. Показовим є те, що законними підставами для знаходження на території України іноземців та осіб без громадянства є їх реєстрація, тобто внесення відомостей у паспортний документ про місце знаходження або місце перебування². Отже, для самостійного визначення власного резидентського статусу іноземна особа повинна подати заяву в податковий орган з проханням вважати його резидентом для цілей оподаткування з доходів фізичних осіб.

Підхід до визначення поняття нерезидента не відрізняється особливою складністю – нерезидентами визнаються особи, які не є резидентами. При цьому потрібно звернути увагу на нелогічність нормативного закріплення поняття податкового резидента, чітка регламентація якого вкрай важлива для податкового права. Справа в тому, що воно не знайшло відображення на рівні загальних податкових законів. Так, поняття «резидент» стосовно фізичних осіб закріплено в Декреті Кабінету Міністрів «Про систему валютного регулювання і валютного контролю», в Митному кодексі України, Законі України «Про податок з доходів фізичних осіб»³

¹ Головашевич О. О. Правове регулювання оподаткування доходів фізичних осіб в Україні: Дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. – Х., 2007. – С. 53–55.

² Статті 5 Закону України «Про свободу пересування та вільний вибір місця проживання в Україні» № 1382-IV від 11.12.2003 р. // Відом. Верхов. Ради України. – 2004. – № 15. – Ст. 232.

³ Про систему валютного регулювання і валютного контролю: Декрет Каб. Міністрів України № 15-93 від 19.02.1993 р. // Відом. Верхов. Ради України. – 1993. – № 17. – Ст. 184; Митний Кодекс України від 11.07.2002 р. // Відом. Верхов. Ради України. – 2002. – № 38–39. – Ст. 288; Про податок з доходів фізичних осіб: Закон України № 889-IV від 22.05.2003 р. // Офіц. вісн. України. – 2003. – № 28. – Ст. 1361.

та деяких підзаконних нормативних актах. На наш погляд, більш логічним було б закріплення цього поняття в Законі України «Про систему оподаткування», а у випадку прийняття Податкового кодексу України – у загальній його частині.

Особливий статус мають співробітники дипломатичних відомств. Так, не визнаються платниками податку з доходів фізичних осіб нерезиденти, які мають дипломатичний імунітет і привілеї, встановлені на умовах взаємності міжнародним договором, щодо доходів із джерелом походження в Україні, одержуваних цією особою безпосередньо від заняття такою діяльністю або прирівняною до неї міжнародним договором іншою діяльністю.

Зауважимо, що платники прибуткового податку в Німеччині згруповані в 6 класів залежно від соціального й сімейного статусу, кількості місць роботи, наявності утриманців та за іншими критеріями. Дані про суму податку на зарплату залежно від доходу і класу містяться в спеціальному альбомі таблиць¹. В Україні при регулюванні статусу платника податку на доходи фізичних осіб слід звернути увагу на наявність колізій податкових норм загальних і спеціальних законів. Приміром, Законом України «Про систему оподаткування» закріплено положення, відповідно до якого обов'язок фізичної особи стосовно сплати податків і зборів припиняється у випадку її смерті². На наш погляд, така позиція є найбільш логічною і правильною з таких причин. Для появи обов'язку сплатити податок необхідна наявність щонайменше основних елементів механізму даного податку, до яких належить і суб'єкт оподаткування. Якщо бракує будь-якого з цих елементів, то не може виникати й обов'язку по сплаті податку.

І. І. Кучеров зазначає, що «обов'язок по сплаті того чи іншого податку або збору покладається на платника податків або зборів з моменту виникнення в нього відповідного об'єкта оподаткування...»³. З цього випливає, що для виникнення податкового обов'язку необхідною умовою є наявність суб'єкта, на якого вона покладається, адже саме в нього виникає об'єкт. Що ж стосується припинення податкового обов'язку, то, на наш погляд, варто погодитися з думкою Ю. А. Ровинського, М. П. Кучерявенка, І. І. Кучерова та інших учених, які ви-

¹ Мещерякова О. В. Налоговые системы развитых стран мира. – М.: Фонд «Правовая культура», 1995. – С. 78–79.

² Частина 4 ст. 9 Закону України «Про систему оподаткування» № 1251-ХІІ від 25.06.1991 р. // Відом. Верхов. Ради України. – 1991. – № 39. – Ст. 510.

³ Кучеров И. И. Налоговое право России: Курс лекций. – М.: ЮрИнфоР, 2001. – С. 106.

діляють підставою для припинення податкового обов'язку смерть фізичної особи платника податку або визнання її померлою в порядку, установленому цивільним законодавством¹.

За відсутності платника податку не може йтися й про волевиявлення при передачі частини матеріальних благ, що підлягають сплаті у вигляді податку, тобто відсутня правосуб'єктність. У той же час Закон України «Про податок з доходів фізичних осіб» містить норму, що суперечить як загальним законам про оподаткування в Україні, теоретичному уявленню про податковий обов'язок, так і здоровому глузду, зокрема про момент припинення податкового обов'язку. Так, відповідно до ч. 3 ст. 2 зазначеного Закону у випадку смерті платника податку на доходи фізичних осіб або визнання його судом померлим чи безвісно відсутнім, податок за останній податковий період сплачується з активів цього платника (нарахованих на його користь доходів) при відкритті спадщини. У цьому контексті перерахування суми податку може мати лише примусовий характер, тому що померла фізична особа не зможе вже виявити свою волю щодо сплати податку. За відсутності платника податку дії по його перерахуванню в бюджет міг би зробити нотаріус як податковий агент, проте стягнення суми податкового боргу по виконавчих записках нотаріуса заборонено. Водночас активи платника податку можуть бути примусово стягнені в рахунок погашення його податкового боргу виключно на підставі рішення суду². Утім таке рішення не може бути винесено судом стосовно померлої фізичної особи, як і не може бути подано позов з такими вимогами.

Поряд з платниками податку на доходи фізичних осіб обов'язок щодо нарахування, утримання і сплати цього податку, ведення податкового обліку, подачі податкової звітності покладено також на податкових агентів. Інститут податкового агентства одержав своє законодавче закріплення зовсім недавно у зв'язку з прийняттям Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб». Раніше поняття «податковий агент» у законодавстві України не існувало.

¹ Ровинский Е. А. Основные вопросы теории советского финансового права. – М.: Госюриздат, 1960. – С. 160–161; Основы налогового права: Учеб. пособие / Под ред. Н. П. Кучерявенко. – Харьков: Легас, 2003. – С. 173; Кучеров И. И. Налоговое право России: Курс лекций. – М.: ЮрИнфоР, 2001. – С. 106–107.

² Підпункт 3.2.1 п. 3.2, пп. 3.1.1 п. 3.1 ст. 3 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» № 2181 від 21.12.2000 р. // Відом. Верхов. Ради України. – 2001. – № 10. – Ст. 44.

М. П. Кучерявенко під податковим агентом розуміє особу, на яку покладається обов'язок по обчисленню й утриманню податку з платника і перерахуванню його у відповідний бюджет¹. Він справедливо відзначає, що правовий статус податкових агентів характеризується деякою подвійністю. Так, стосовно податкових органів податкові агенти є зобов'язаними особами, які виступають у ролі платників податків, тобто мають права й обов'язки останніх. У той же час щодо платників податків податкові агенти виконують роль податкового органу, здійснюючи дії по нарахуванню й утриманню сум податку з метою наступного перерахування їх у бюджет. При цьому такі дії провадяться без волевиявлення платника в силу обов'язків, покладених на податкових агентів нормативним актом.

Деякі науковці вважають податкових агентів представниками платників податків у їх відносинах з податковими органами. Така позиція вбачається нелогічною. По-перше, обов'язок по утриманню суми податку з платника й перерахуванню її в бюджет покладено на податкових агентів податковим законодавством, у той час як представник платника податків діє на підставі доручення. Таким чином, цілком очевидна різна природа правовідносин у зв'язках «представник – платник податку» і «агент – платник податку». У першому випадку для виникнення у представника прав й обов'язків щодо платника податку необхідно волевиявлення останнього. У другому ж ніякого волевиявлення платника податків для виникнення у податкового агента стосовно нього прав не потрібно, тому що вони в агента виникають у силу нормативного акта.

По-друге, джерелом виплати доходу зобов'язаній особі завжди є податковий агент. Податковий представник зовсім не обов'язково є таким джерелом. Наприклад, платник податків укладає договір з підприємством на здійснення юридичного супроводу його діяльності з правом перерахування належних з його активів сум податкових платежів, ведення податкового обліку й подання відповідної звітності. У цьому випадку даному підприємству, як і податковому агенту, делеговано певний обсяг прав, проте від цього воно не стає джерелом виплати доходу для платника податків.

Закон України «Про податок з доходів фізичних осіб» визначає податкового агента як юридичну особу, її представництво, відділення,

¹ Налоговое право Украины: Учеб. пособие / Под ред. Н. П. Кучерявенко. – Харьков: Легас, 2004. – С. 142.

інший відособлений підрозділ або як фізичну особу, чи представництво нерезидента – юридичної особи, яка зобов'язана нараховувати, утримувати й сплачувати податок з доходів фізичних осіб у бюджет від імені й за рахунок платника податків, вести податковий облік, подавати звітність і відповідати за порушення податкового законодавства. З метою оподаткування з доходів фізичних осіб такі особи визнаються податковими агентами незалежно від їх організаційно-правового статусу і способу обкладання іншими податками. До податкових агентів зазначений Закон також відносить фізичних осіб – підприємців та осіб, які здійснюють незалежну професійну діяльність щодо заробітної плати, інших виплат і нагород своїм найманим працівникам.

Поняття «незалежна професійна діяльність» уперше було закріплено на законодавчому рівні в 2003 р. у зв'язку з прийняттям Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб». Під даною категорією мається на увазі діяльність фізичних осіб, що полягає в їх участі в науковій, літературній, артистичній, художній, освітній або викладацькій діяльності; сюди ж належить також діяльність лікарів (у тому числі стоматологів, зубних техніків та ін.), адвокатів, приватних нотаріусів, аудиторів, бухгалтерів, оцінювачів, інженерів, архітекторів, помічників зазначених осіб або осіб, зайнятих релігійною (місіонерською) діяльністю чи іншою подібною діяльністю.

Слід звернути увагу, що до 2005 р. законодавець відмежовував осіб, які займаються незалежною професійною діяльністю, від найманих працівників суб'єктів підприємницької діяльності, прирівнюючи останніх до найманих осіб. Так, абзац 2 п. 1.8 ст. 1 Закону відносив фізичних осіб, які зареєструвалися як суб'єкти підприємницької діяльності й надавали послуги іншим особам за цивільно-правовими договорами, до найманих осіб, якщо умови такого договору перебачали надання послуг на постійній і регулярній основі протягом понад одного місячного податкового періоду. При цьому отримані доходи слід було вважати заробітною платою з відповідним оподаткуванням.

Подібне становище, як вбачається, неминуче призводило до подвійного оподаткування. Припустимо, що фізична особа – підприємець, яка здійснює діяльність з використанням спрощеної системи оподаткування (наприклад, сплачує єдиний податок), надає будь-які послуги іншій особі за цивільно-правовим договором. Така фізична особа – підприємець сплачує єдиний податок, що звільняє її від необ-

хідності сплачувати ще й податок з доходів фізичних осіб¹. Незважаючи на це, зазначений Закон (редакції до 2005 р.) зобов'язував такого суб'єкта сплачувати податок з доходів фізичних осіб незалежно від наявності статусу особи, що займається підприємницькою діяльністю. Зауважимо, що дане протиріччя було усунуто на рівні підзаконних нормативних актів у 2003 р., тобто ще до вступу Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб» у силу, утім на рівні закону зміни, що усувають подвійне оподаткування в цьому випадку, були внесені через півроку після набуття чинності Законом і вступили в силу тільки через рік.

При розгляді законодавчого визначення платника податку з доходів фізичних осіб необхідно звернути увагу на особливе становище фізичних осіб – підприємців. До прийняття Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб» оподаткування фізичних осіб здійснювалося відповідно до Декрету Кабінету Міністрів України «Про прибутковий податок з громадян». Зараз це питання регулюється Законом України «Про податок з доходів фізичних осіб», проте згідно з п. 22.10 ст. 22 цього Закону Декрет втратив свою чинність крім IV розділу, що регулює оподаткування доходів фізичних осіб від заняття підприємницькою діяльністю, і застосовуються з урахуванням п. 9.12 ст. 9 даного Закону. Таким чином, IV розділ Декрету продовжує діяти до набрання чинності спеціальним законом про оподаткування фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності.

Особливістю податкового статусу фізичних осіб платників податків є можливість використання ними права на застосування конструкції податкового кредиту. Під ним розуміється сума витрат, на яку платник податків має право зменшити суму загального річного оподаткованого доходу. До підстав для надання платникові податкового кредиту належать документально підтвержені витрати з вичерпного нормативно закріпленого переліку. Підтвердження сум витрат є обов'язком виключно фізичної особи й не стосується роботодавця. Документи, що підтверджують витрати для включення їх у суму податкового кредиту, не надаються податковому органу по закінченні податкового періоду, але підлягають збереженню платником податків протягом строку, достатнього для проведення цим органом податкової перевірки щодо правомірності нарахування податкового

¹ Пункт 6 Указу Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» № 727/98 від 03.07.1998 р. // Офіц. Вісн. України. – 1998. – № 27. – Ст. 975.

кредиту. До таких документів належать фіскальні чи товарні чеки, касові ордери, товарні накладні, договори та інші розрахункові документи, що ідентифікують продавця товарів, виконавця робіт або послуг і містять суму таких операцій (витрат).

Характерною рисою платників – фізичних осіб при реалізації ними права на отримання податкового кредиту по податку з доходів фізичних осіб є наявність права на самостійний розрахунок сум податку, які підлягають поверненню платникові податку із бюджету або сплаті до останнього. При цьому податкові органи на прохання платника повинні надати допомогу в заповненні декларацій і проведенні розрахунків. Перелік сум витрат, що включаються до складу податкового кредиту з податку на доходи фізичних осіб, поряд із Законом закріплено в роз'ясненнях податкових органів. Для реалізації права на податковий кредит платник має право подати за підсумками року декларацію, навіть якщо він одержував доходи, що не підлягають декларуванню. Строк зберігання документів, що підтверджують витрати, які включаються до суми податкового кредиту, дорівнює строку позовної давності (становить 1095 днів).

Для застосування податкового кредиту по податку з доходів фізичних осіб встановлено низку обмежень. По-перше, загальна сума нарахованого податкового кредиту не може перевищувати суми річного доходу платника, отриманого у вигляді заробітної плати. Якщо ж сума податкового кредиту перевищує такий дохід, кредит надається в розмірі доходу, отриманого у вигляді заробітної плати. По-друге, якщо платник не скористався правом на нарахування податкового кредиту за результатами звітного річного періоду, на наступний рік таке право не переноситься.

Зазначені обмеження не можна назвати цілком досконалими. Якщо друге обмеження здається більш-менш логічним (хоча й діаметрально протилежним регулюванню податкового кредиту по податку на додану вартість), то перше фактично позбавляє певні категорії платників податку права на податковий кредит. Так, до платників податку з доходів фізичних осіб належать самозайняті особи, які в цьому випадку не зможуть скористатися правом на податковий кредит через те, що не одержують заробітної плати. Фізичні особи – підприємці також втрачають право на користування податковим кредитом при утриманні податку з доходів фізичних осіб. Тут можливі два варіанти:

1) така особа діє від імені суб'єкта підприємницької діяльності. У цьому випадку, звичайно, на ній не лежить обов'язок по сплаті податку з доходів фізичних осіб;

2) особа хоч і має статус суб'єкта підприємницької діяльності, але виступає в угодах від імені фізичної особи (наприклад, продає належне їй нерухоме майно – квартиру). При цьому на особу згідно із законодавством покладається обов'язок по сплаті податку з доходів фізичних осіб, якщо в неї виникне при цьому доход. Саме тому що підприємець одержує основний доход від заняття підприємницькою діяльністю, тобто не має заробітної плати, він автоматично втрачає право на податковий кредит по податку з доходів фізичних осіб і не має можливості віднести на видатки свої особисті витрати (приміром, суму навчання дитини у вищому навчальному закладі).

Ще однією категорією осіб, позбавлених права на податковий кредит по податку з доходів фізичних осіб, можна назвати пенсіонерів. Вони не одержують заробітної плати й відповідно до чинного законодавства не можуть відносити видатки на податковий кредит. Вбачається не тільки нелогічним, а й украй несправедливим позбавляти людей похилого віку права користуватися податковим кредитом. Крім того, ще одним спірним моментом у регулюванні права платника на застосування податкового кредиту є обов'язкова умова наявності індивідуального податкового номера у суб'єкта для одержання податкового кредиту. При цьому правом на податковий кредит не зможуть скористатися особи, які в силу своїх релігійних або інших переконань законно відмовилися від нього.

З огляду на наведені міркування можемо виокремити категорії платників податку з доходів фізичних осіб, які прямо або опосередковано позбавлені права на використання податкового кредиту по даному податку: а) податкові нерезиденти України; б) самозайняті особи; в) фізичні особи – підприємці (навіть коли вони діють від імені фізичної особи); г) пенсіонери; д) військовослужбовці; е) особи, що відмовилися на законних підставах від індивідуального податкового номера.

Одним зі спірних моментів при оподаткуванні доходів фізичних осіб є вибір для цих цілей прогресивного або пропорційного оподаткування. Існують країни як з винятково прогресивним або пропорційним, так і зі змішаним оподаткуванням доходів фізичних осіб. Наприклад, у Німеччині із сімейних громадян з низьким доходом стягується податок за ставкою 22 %, доходи середнього рівня оподатковуються за прогресивною шкалою ставок у межах від 22 до 56 %, у той час як високі доходи – за єдиною ставкою 56 %¹.

¹ Мещерякова О. В. Налоговые системы развитых стран мира. – М.: Фонд «Правовая культура», 1995. – С. 78.

Дотепер у науковій фінансово-правовій літературі немає однозначної думки щодо раціональності застосування прогресивної або пропорційної системи оподаткування фізичних осіб. Деякі вчені схилиються до прогресивності прибуткового оподаткування, мотивуючи такий підхід необхідністю досягнення соціальної справедливості, інші навпаки вважають пропорційне оподаткування більш прийнятним стосовно фізичних осіб.

Д. М. Кейнс був прихильником прогресивності в оподаткуванні, оскільки був переконаний, що прогресивна податкова система стимулює прийняття ризику виробником щодо капітальних вкладень. Він вважав, що більші заощадження заважають економічному зростанню, тому що вони є пасивним джерелом доходів, не вкладаються у виробництво, а отже, їх потрібно вилучати за допомогою податків. А для цього потрібно державне втручання, щоб спрямувати їх в інвестиції й на державні видатки. А. А. Ісаєв застосував інший підхід до розуміння прогресивності оподаткування. Для аналізу цього питання він використав як індуктивну, так і дедуктивну логіку, ввівши «принцип пощади» в оподаткуванні. На його думку, цей принцип визначає, скільки громадянин *може* приділяти державі зі свого господарства. «Чим нижче майновий рівень, чим менш міцні джерела доходів підданого, тим у більш широких розмірах має застосовуватися принцип пощади»¹. Учений розглядає причини зростання добробуту людей, порівнює можливість такого росту в умовах існування держави й поза нею. При цьому, аналізуючи позиції своїх сучасників, науковець обґрунтовує принцип прогресивності оподаткування: «...навіть великі доходи... більшою мірою зобов'язані своїм походженням поділу населення на класи, розподілу суспільного доходу, тобто в остаточному підсумку позитивному праву або діяльності держави...». І далі: «...чим заможніший громадянин, тим більше він зобов'язаний своїм багатством існуванню держави, тому ладу, що вона надає...»². Він вважав, що частка в майні, що зобов'язана своїм походженням існуванню держави, збільшується в міру збільшення майна не тільки абсолютно, а й відносно. Звідси – принцип прогресивності оподаткування, що визначає, скільки громадянин повинен віддавати державі.

Ця теорія на багато років окреслила політику розвинених держав у царині фінансів та оподаткування. з настанням економічної кризи

¹ Ісаєв А. А. Очерк теории и политики налогов. – М.: ЮрИнфоР-Пресс, 2004. – С. 74–75.

² Там само. – С. 77.

кейнсіанська теорія регулювання економіки втратила свій успіх, оскільки перестала відповідати вимогам економічного розвитку через високий рівень інфляції, дефіцит, пропозиції виробничих ресурсів, залежність національної економіки від зовнішніх ринків¹.

Кейнсіанську теорію змінила теорія «економіки пропозицій», що висуває у вигляді базового чинника ринкової економіки пропозицію товару, коли скорочення податкових ставок призводить до зростання доходів. Населення прагне до зростання заощаджень, а підприємець – до нагромадження капіталу. У результаті підвищуються національне виробництво й доходи, що не тільки не зменшує податкових надходжень до бюджету, а викликає зростання доходів бюджету. Економіка пропозицій виступає за скорочення податків з метою стимулювання інвестицій. Пропонується відмовитися від прогресивного оподаткування, знизити податкові ставки. Зниження податків збільшить доходи, в результаті чого будуть підвищені інвестиції.

Теорія економіки пропозиції передбачає не тільки зниження податків, а й надання податкових пільг. Адже, на думку прихильників цього напрямку, високі податки стримують підприємницьку ініціативу й гальмують політику інвестування, відновлення й розширення виробництва. Крім того, відповідно до цієї теорії обов'язковим є скорочення державних видатків. Головним її постулатом є твердження «кращий регулятор ринку – сам ринок», а державне регулювання й високі податки лише заважають його нормальному функціонуванню.

Водночас існують і маргінальні думки щодо вибору ставки при оподаткуванні фізичних осіб. Так, Дж. Ст. Мілль заперечує доцільність і справедливості прогресивного оподаткування за винятком двох випадків. Він згоден із застосуванням прогресивної шкали до рентних платежів, обґрунтовуючи це тим, що доход у виді ренти має тенденцію постійного зростання без додання особливих зусиль з боку власника здаваного майна. Науковець вважав, що об'єктивні причини зростання рентних платежів, які не залежать від волі власника, варто враховувати при встановленні податку з них, застосовуючи при цьому прогресивну шкалу для оподаткування цих доходів, який, на думку Дж. Ст. Мілля, не порушує теорії справедливості другий випадок – податок зі спадщини, який також треба стягувати за прогресивною ставкою.

¹ Мамонов И. В, Омельяненко А. В. Введение в основы теории налогообложения. – Краснодар: БК «Группа Б», 2000. – С. 112.

Через це в науковій літературі питання щодо шляху найбільш ефективного наповнення бюджету вирішувалося неоднозначно. Прихильники прогресивної теорії схиляються до забезпечення наповнюваності бюджету переважно за рахунок використання виключно фіскальних методів. Найбільш яскраво в цьому випадку проявляється фіскальна функція податкового права, практично повністю затамовуючи стимулюючу функцію. Проте в низці випадків такий підхід може викликати зовсім протилежний результат. Надмірне збільшення податкових ставок неминуче призводить до втрати заінтересованості підприємців у здійсненні своєї діяльності, змушує їх шукати схеми мінімізації надмірного податкового тягаря і, зрештою, переходу в тінь. Такий шлях на короткий час приносить бажаний результат – швидке збільшення наповнюваності бюджету, але в силу зазначених вище чинників воно матиме короткочасний характер і наслідками такої податкової політики стане різке зменшення доходів бюджету, інтенсивне підвищення інфляції, зниження рівня платоспроможності населення і рівня життя в країні. Д. Г. Черник відзначає, що в 70-х роках минулого століття у період загального економічного росту знизилися інвестиції в країні з високими податковими ставками. У той же час у країнах з низьким рівнем податкового тиску цей показник відрізнявся більш ніж удесятеро. Таким чином, високий рівень оподаткування викликав десятикратне зниження рівня інвестицій, що негативно відбилося на рівні прибутковості бюджету¹.

Деякі вчені менш радикально підходять до превалювання фіскальної функції, припускаючи стимулювання платників податків шляхом зменшення податкової ставки, запровадження більш гнучкої й конструктивної системи податкових пільг, надання механізмів реструктуризації податкового боргу. У той же час відбувається розширення податкової бази. Комплекс таких заходів сприяє зацікавленості платників у підприємницькій діяльності, прагненню збільшувати свої доходи. Перехід до цієї податкової політики вимагає більше часу для досягнення позитивних результатів, але при грамотному впровадженні зазначених напрямків діяльності вносить прозорість, порядок і стабільність у податкові правовідносини. Більше того, цей шлях відрізняється дотриманням одного з основних принципів оподаткування – стабільності як використовуваних податкових важелів, так і методів їх вилучення.

¹ Черник Д. Г. *Налого: Учеб. пособие [5-е изд., перераб. и доп.]*. – М.: Финансы и статистика, 2001. – С. 237.

Ще Адам Сміт зазначав, що від зниження податкового тягаря держава виграє більше, ніж від накладення непосильних податей: на звільнені кошти може бути отриманий додатковий дохід, з якого до бюджету надійде податок. Платники з великою легкістю зроблять ці платежі, що звільнить державу від додаткових видатків на збір податків, пов'язаних з покараннями й вимаганням¹. Теоретичні положення цього науковця стали аксіомою не тільки для його послідовників, а й для багатьох учених-економістів².

У той же час надмірне зниження ставок теж не може сприятливо впливати на наповнюваність бюджету. Існує певна межа, так би мовити, золота середина, що дозволяє одержувати максимальну віддачу від стягнення податків. Таке співвідношення між рівнем податкових ставок і кількістю надходжень коштів у бюджет обґрунтував американський учений-економіст із південнокаліфорнійського університету Артур Лаффер. Проаналізувавши досвід застосування різних податкових ставок, він побудував кількісну залежність між прогресивністю оподаткування і доходами бюджету. «Фундаментальна ідея, що лежить в основі кривої..., – відзначав він, – полягає в тому, що чим вище граничні податкові ставки, тим сильніший спонукальний мотив буде в індивідумів для ухилення від них. Люди працюють не для того, щоб платити податок. Чистий, за винятком податків, дохід визначає, працює окрема людина або сидить...»³. Якщо підприємець не бачить перспективи одержання прибутку або «якщо ж успішне функціонування ринку буде зіштовхуватися з дискримінацією, що підсилюється, у вигляді більше високих і прогресивних податків ... то економічна активність буде падати» і залучення підприємця у виробництво в цьому випадку є порожньою витівкою, тобто заінтересованість господарюючих суб'єктів, на думку цього вченого, є рушійною силою процвітаючої економіки⁴.

¹ Маслов А. А. Налогообложение доходов физических лиц в налоговой системе Российской Федерации: Дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10. – М., 2003. – С. 13.

² Черник Д. Г. Налоги: Учеб. пособие. – [5-е изд., перераб. и доп.]. – М.: Финансы и статистика, 2001. – С. 254–256.

³ Маслов А. А. Налогообложение доходов физических лиц в налоговой системе Российской Федерации: Дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10. – М., 2003. – С. 14.

⁴ Явич Л. С. Право и общественные отношения (Основные аспекты содержания и формы советского права). – М., 1971. – С. 20–21.

Література

1. Конституція України від 28.06.1996 р. // Відом. Верхов. Ради. – 1996. – № 30. – Ст. 141.
2. Митний Кодекс України від 11.07.2002 р. // Відом. Верхов. Ради України. – 2002. – № 38–39. – Ст. 288.
3. Про громадянство України: Закон України № 2235-III від 18.01.2001 р. // Відом. Верхов. Ради України. – 2001. – № 13. – Ст. 65.
4. Про податок з доходів фізичних осіб: Закон України № 889-IV від 22.05.2003 р. // Офіц. вісн. України. – 2003. – № 28. – Ст. 1361.
5. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами: Закон України № 2181 від 21.12.2000 р. // Відом. Верхов. Ради України. – 2001. – № 10. – Ст. 44.
6. Про свободу пересування та вільний вибір місця проживання в Україні: Закон України № 1382-IV від 11.12.2003 р. // Відом. Верхов. Ради України. – 2004. – № 15. – Ст. 232.
7. Про систему оподаткування: Закон України № 1251-XII від 25.06.1991 р. // Відом. Верхов. Ради України. – 1991. – № 39. – Ст. 510.
8. Про прибутковий податок з громадян: Декрет Каб. Міністрів України № 13-92 від 26.12.1992 р. // Відом. Верхов. Ради України. – 1993. – № 10. – Ст. 77.
9. Про систему валютного регулювання і валютного контролю: Декрет Каб. Міністрів України № 15-93 від 19.02.1993 р. // Відом. Верховної Ради України. – 1993. – № 17. – Ст. 184.
10. Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва: Указ Президента України № 727/98 від 03.07.1998 р. // Офіц. Вісн. України. – 1998. – № 27. – Ст. 975.
11. Алексеев С. С. Общая теория права [В 2 т.]. – М.: Юрид. лит., 1982. – Т. 2. – 359 с.
12. Бакун О. В. Громадянин як суб'єкт податкових правовідносин в умовах переходу до ринкової економіки: Дис. ... канд. юрид. наук. – Чернівці, 2000. – 170 с.
13. Братусь С. Н. Юридические лица в советском гражданском праве. – М.: Юриздат, 1947. – 364 с.
14. Венедиктов А. В. Государственная социалистическая собственность. – М.: Изд-во АН СССР, 1948. – 840 с.

15. Витрук Н. В. Основы теории правового положения личности в социалистическом обществе. – М.: Наука, 1979. – 229 с.
16. Головашевич О. О. Правове регулювання оподаткування доходів фізичних осіб в Україні: Дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. – Х., 2007. – 193 с.
17. Гриценко В. В. Гражданин как субъект налогового права в Российской Федерации: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.14 «Административное право, финансовое право, информационное право». – Воронеж, 1997. – 24 с.
18. Гуреев В. И. Российское налоговое право. – М.: Экономика, 1997. – 383 с.
19. Дернберг Р. Л. Международное налогообложение [Пер. с англ.]. – М.: ЮНИТИ, 1997. – 375 с.
20. Исаев А. А. Очерк теории и политики налогов. – М.: ЮрИнфоР-Пресс, 2004. – 270 с.
21. Карасева М. В. С какого возраста гражданин может быть субъектом налогового правоотношения // Хоз-во и право. – № 4. – 1998. – С. 42–50.
22. Карасева М. В. Финансовое право. Общая часть. – М.: Юрист, 1999. – 350 с.
23. Кечекьян С. Ф. Правоотношения в социалистическом обществе. – М.: Изд-во Акад. наук СССР, 1958. – 181 с.
24. Криницький І. Є. Правове регулювання оподаткування майна: Дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. – К., 2003. – 208 с.
25. Кучеров И. И. Налоговое право России: Курс лекций. – М.: Учеб. консульт. центр «ЮрИнфоР», 2001. – 360 с.
26. Кучерявенко М. П. Основы податкового права: Навч. посіб. – Х.: Легас, 2001. – 304 с.
27. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права: В 6 т. – Харьков: Легас, 2005. – Т. III. Учение о налоге. – 668 с.
28. Кучерявенко Н. П. Налоговое право: Учебник. – Харьков: Легас, 2001. – 326 с.
29. Кучерявенко Н. П. Теоретические проблемы правового регулирования налогов и сборов в Украине. – Харьков: Консум, 1997. – 432 с.
30. Мамонов И. В, Омеляненко А. В. Введение в основы теории налогообложения. – Краснодар: БК «Группа Б», 2000. – 231 с.

31. Маслов А. А. Налогообложение доходов физических лиц в налоговой системе Российской Федерации: Дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10. – М., 2003. – 200 с.
32. Мещерякова О. В. Налоговые системы развитых стран мира. – М.: Фонд «Правовая культура», 1995. – 240 с.
33. Мицкевич А. В. Субъекты советского права. – М.: Госюриздат, 1962. – 213 с.
34. Налоговое право России. Особенная часть: Учебник / Отв. ред. Н. А. Шевелева. – М.: Юристъ, 2004. – 670 с.
35. Налоговое право России: Учеб. для вузов / Отв. ред. Ю. А. Крохина. [2-е изд., перераб.] – М.: Норма, 2004. – 720 с.
36. Налоговое право Украины: Учеб. пособие / Под ред. Н. П. Кучерявенко. – Харьков: Легас, 2004. – 488 с.
37. Налоговое право: Учеб. пособие / Под ред. С. Г. Пепеляева. – М.: ИДФБК – ПРЕСС, 2000. – 608 с.
38. Налоговый кодекс Российской Федерации. – М.: Омега-Л, 2006. – 672 с.
39. Озеров И. Х. Основы финансовой науки. Учение об обыкновенных доходах. – М.: Тип. И. Д. Сытина, 1908. – 530 с.
40. Основы налогового права: Учеб. пособие / Под ред. Н. П. Кучерявенко. – Харьков: Легас, 2003. – 360 с.
41. Пархоменко-Цироциянц С. В. Правове регулювання оподаткування доходів фізичних осіб в Україні: Дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. – О., 2005. – 192 с.
42. Пришва Н. Ю. Правові проблеми регулювання обов'язкових платежів. – К.: ЕксОб, 2003. – 280 с.
43. Проблемы общей теории права и государства / Под общ. ред. В. С. Нерсесянца. – М.: Инфра-М, 1999. – 552 с.
44. Ровинский Е. А. Основные вопросы теории советского финансового права. – М.: Госюриздат. – 1960. – 193 с.
45. Соколов А. А. Теория налогов. – М.: ЮРИнфоР-Пресс, 2003. – 505 с.
46. Сухарчук И. Л. Правовое регулирование налогообложения товаров, перемещаемых через таможенную границу РФ: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.14 «Административное право, финансовое право, информационное право». – Саратов, 2000. – 19 с.

47. Тарасов Л. Очеркъ науки финансового права. – Ярославль: Тип. Губер. правления, 1883. – 710 с.
48. Финансовое право: Учебник / Отв. ред. Н. И. Химичева. – М.: БЕК, 1995. – 525 с.
49. Халфина Р. О. Общее учение о правоотношении. – М.: Юрид. лит., 1974. – 351 с.
50. Химичева Н. И. Субъекты советского бюджетного права / Под ред. В. М. Манохина. – Саратов: Изд-во Саратов. ун-та, 1979. – 224 с.
51. Черник Д. Г. Налоги: Учеб. пособие. – [5-е изд., перераб. и доп.]. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 656 с.
52. Ямпольская Ц. А. Субъекты советского административного права: Дис... д-ра юрид. наук: 12.00.14. – М., 1958. – 441 с.
53. Янжул И. И. Основные начала финансовой науки. – СПб.: Тип. М. Стасюлевича, 1904. – 498 с.

Н. А. Зайцева

Державний кредит як ланка фінансової системи України

Особливістю фінансово-правової галузі є наявність у її системі декількох типів інститутів. Важливо мати на увазі, що при цьому здійснюється поєднання єдиних (базових) та змішаних (комплексних) інститутів. Переважно більшість, безумовно, складають базові інститути, оскільки дослідження таких відносин, які пов'язані з існуванням бюджету, справлянням податків тощо, стосується виключно фінансово-правової матерії. у той же час фінансово-правові засоби впливу реалізуються і на межі галузевого регулювання. До таких інститутів належить і інститут **державного кредиту**. При цьому важливо мати на увазі, що така комплексність реалізується на рівні законодавства і поєднує в собі два типи сполучення. З одного боку, реалізація комплексності здійснюється в межах однотипних публічних галузей (фінансової, конституційної, адміністративної), коли йдеться про вплив на цей різновид фінансових відносин адміністративно-територіального утворення, розподіл компетенції державних органів, співвідношення державного управління в цій галузі. з іншого боку, застосування державних цінних паперів передбачає застосування низки вихідних положень стосовно обігу цінних паперів узагалі, що є предметом цивільно-правового регулювання, також як і вихідні положення щодо кредитування взагалі. Віднесення державного кредиту до фінансового права здійснюється на підставі реалізації в цьому режимі функції мобілізації державою грошових коштів на задоволення державних та суспільних потреб.

Виходячи з того, що відносини державного кредиту характеризують дуже специфічні аспекти руху публічних грошових фондів, безу-

мовним є віднесення цього інституту до Особливої частини, яка об'єднує певним чином відокремлені підрозділи в єдине угруповання, утворюючи об'єктивні зв'язки з інститутами Загальної частини. Інститут державного кредиту відокремлює норми, які регулюють відносини, що характеризують участь фізичних і юридичних осіб у формуванні централізованих фондів грошових коштів держави та територіальних громад. Специфічний суб'єктний склад цих відносин (кредитори – фізичні і юридичні особи, боржник – держава або територіальні громади) обумовлює й особливий режим об'єкта – тимчасово вільні кошти громадян України, іноземців та осіб без громадянства, юридичних осіб. Саме рух таких коштів і обумовлює формування додаткових фінансових ресурсів, які можуть акумулюватися та використовуватися публічними утвореннями на платних та поворотних засадах.

Зміст відносин кредиту виражається насамперед у залученні вільних коштів різних суб'єктів, акумуляції їх у грошові фонди і наданні іншим суб'єктам у тимчасове користування на певних принципах. Перш за все, мова йде про поверненість, строковість та зворотність. Кредит може надаватися позичальникові за рахунок не тільки власних, але й залучених коштів. Розвиток суспільного виробництва, активізація реформаторських підходів і процесів привели до того, що кредитні відносини стали більш різноманітними за своїм змістом і за колом учасників. Традиційно до основних форм кредиту відносять державний, муніципальний і банківський. Фактично мова йде про два типи кредиту. Один з них характеризується публічною природою (державний і муніципальний), у той час як банківський кредит існує винятково в режимі приватно-правового регулювання.

Публічна природа кредитних відносин, пов'язаних із запозиченням держави і територіальних громад, характеризується рядом ознак¹. Цілісна і взаємозалежна система цих ознак, фактично, і дозволяє говорити про окремі складові концепції публічного кредиту, що виступає у формі державного і муніципального. До даних ознак необхідно віднести такі:

1. Відносини публічного (державного і муніципального) кредиту є невід'ємною складовою частиною фінансової системи держави.
2. Функціонування державного і муніципального кредиту обумовлює виникнення публічних боргових зобов'язань, які врегульовані

¹ Див. докладніше: *Финансы. Денежное обращение. Кредит* / Под ред. Л. А. Дробозиной. – М., 1997. – С. 327–330.

фінансово-правовими нормами та являють собою специфічний різновид майнових (грошових) відносин.

3. Відносини публічного кредиту характеризуються обов'язковою участю держави або муніципального утворення як однієї із сторін відносин, безпосередньо зачіпають функції з бюджетного і грошово-кредитного регулювання, що належать до виняткових повноважень держави щодо реалізації її суверенітету.

4. Регулювання відносин публічного кредиту здійснюється за рахунок методу державно-владних велінь, імперативних команд, при якому всі умови розміщення та обслуговування боргових зобов'язань позичальником здійснюються при виключенні будь-якої ініціативи кредитора.

5. Кошти, залучені через механізм публічного (державного, муніципального) кредитування, виступають додатковими грошовими ресурсами для мінімізації бюджетного дефіциту і формуються поряд із податками й іншими обов'язковими платежами за рахунок нових позик та кредитів і гарантуються всім майном, що перебуває у власності публічного утворення.

6. Використання органами державної влади коштів, що акумулюються за рахунок публічного кредиту, передбачає направленість їх на публічні цілі без закріплення цільового характеру публічних запозичень, на них не поширюються форсмажорні обставини.

7. Централізація коштів, що забезпечують повернення публічних запозичень, здійснюється за рахунок спеціальних централізованих фондів (бюджетного, резервного і стабілізаційного).

8. Держава як позичальник має виняткову форму гарантії, що підкреслює специфічність відносин державного кредиту – правом емісії грошей.

Сукупність цих рис характеризує зміст публічних боргових зобов'язань, дозволяє відрізнити їх від виникаючих у цій сфері приватно-правових конструкцій і підкреслює принциповість фінансово-правової природи публічного кредитування. Принципово важливим є те, що ці особливості характерні винятково для фінансово-правової конструкції відносин публічного кредиту. Від приватно-правових відносин їх відрізняє те, що правове регулювання орієнтоване на утворення, розподіл і використання централізованих і децентралізованих грошових фондів, реалізацію публічних цілей, що здійснюється переважно імперативним методом, обов'язковим суб'єктом яких є публічно-

територіальне утворення або уповноважений ним орган. Призначення уповноваженого державного органу базується на тому, що жодне боргове зобов'язання держави не виникне, якщо це не буде визначено в нормативно-правовому акті компетентного органу. Відносини з приводу виникнення, здійснення та управління бюджетними запозиченнями виникають винятково на підставі нормативно-правових актів Уряду.

Дійсно, відносинам, що виникають у процесі публічного кредитування, властиві деякі з ознак, що за формою можуть провести аналогію з приватно-правовим регулюванням. Але в жодному разі тут не може йтися про юридичну рівність сторін, про регулювання їх відносин на засадах рівності, що притаманно приватному праву. Держава як власник коштів та організатор цих відносин в одноосібному режимі передбачає порядок виникнення, зміни та припинення правовідносин з публічного кредитування.

Про фінансово-правову природу інституту державного кредиту можна дійти, спираючись на вихідні положення загальної теорії щодо змісту та характеру галузей, підгалузей та інститутів права. Найбільш принциповими акцентами при цьому є:

1) предмет правового регулювання характеризується в цьому випадку вихідними витокami впливу на поведінку суб'єктів, пов'язане з реалізацією публічних цілей, при русі грошових коштів держави і територіальних громад;

2) методом правового регулювання виступає система способів впливу на поведінку учасників правовідносин через конструкцію влади і підпорядкування, що, фактично, виключає принципи рівності, диспозитивності, пануючої і зобов'язаної сторін у фінансових правовідносинах;

3) особлива система суб'єктів правовідносини, одним із яких безумовно або безпосередньо виступає держава, або органи, що її представляють і наділені відповідною компетенцією з метою реалізації публічних інтересів.

Виходячи з цього інститут державного (муніципального) кредиту можна віднести до різновиду складного фінансово-правового інституту. Фінансово-правова природа його визначається як спрямованістю на реалізацію публічного інтересу (погашення бюджетного дефіциту, досягнення збалансованості дохідної й видаткової частин бюджету, ефективне регулювання грошової системи держави), так і наявністю як основного методу регулювання – методу влади і підпорядкування,

імперативного методу. у деяких випадках інститут публічного кредиту пропонують розглядати в силу його складного, багатоаспектного характеру як комплексний. При цьому виходять із того, що в регулюванні відносин публічних запозичень задіяні норми декількох галузей (конституційного, фінансового, цивільного, адміністративного, міжнародного й т. д.). Нам видається, що погодитися з даним твердженням можна тільки в тому випадку, якщо мова йде про комплексний інститут законодавства, а не про комплексний інститут або підгалузь права. Фінансове право як самостійне галузеве утворення характеризується особливим предметом і методом регулювання, специфічним законодавством, спрямовано на реалізацію правовими способами публічних інтересів у специфічній сфері. Тому існування його як єдиного, однорідного утворення несумісно з перспективами включення сюди комплексних інститутів, що існують на стику принципово різних за правовою природою галузей.

Публічний кредит використовується публічними утвореннями як один зі способів залучення додаткових коштів у розпорядження держави (муніципального утворення) для подолання, в першу чергу, бюджетних розривів, мінімізації і ліквідації бюджетного дефіциту. Залучення кредиту цими суб'єктами не переслідує мети одержання прибутку, не є специфічною формою підприємницької діяльності. За формою дані відносини дещо нагадують цивільно-правові (приватні) відносини кредитування, оскільки мова йде про однакові принципи їх реалізації (строковість, відплатність, зворотність тощо). Однак специфічність природи відносин публічного кредиту опосередковується головною метою – залученням додаткових коштів для поповнення централізованих публічних фондів, рішення, що стоять перед територіальними утвореннями, завдань у сфері фінансової діяльності держави й територіальних громад.

Зміст категорії публічного кредиту виражається через низку принципів особливостей такого механізму:

а) основою державного кредиту є фінансові відносини щодо залучення державою та територіальними громадами додаткових грошових ресурсів, позичальниками яких виступає держава та територіальні громади;

б) специфічною ознакою відносин державного кредиту є те, що держава як владний суб'єкт виступає у ролі зобов'язаної особи – позичальника;

в) в умовах державного кредиту грошові ресурси формуються переважно за рахунок тимчасово вільних коштів юридичних та фізичних осіб.

Деякі вчені звертають увагу на динамічний характер як відносин державного кредиту, так і правових норм, що утворюють цей інститут. Так, К. С. Бельський, визначаючи фінансове право як самостійну, відносно замкнуту частину системи російського права, звертає увагу на її певну юридичну своєрідність. Він підкреслює, що суспільні відносини, що становлять рамки фінансового права, формуються в процесі здійснення державою фінансової діяльності і крім діяльності «по організації грошового обігу в країні, мобілізації коштів у бюджеті й позабюджетні фонди з метою використання їх в інтересах суспільства й держави проявляються й інші суспільні відносини»¹. До останнього ним віднесені державний кредит, страхові відносини, фінансовий контроль та ін. Аналогічно М. В. Карасєва виділяє, виходячи із критерію диференціації фінансово-правового регулювання по фінансово-правових інститутах, відносин з державного і муніципального боргу в якості самостійного структурного утворення у фінансово-правовій галузі².

В основі такого підходу полягає та ситуація, коли відносини кредиту і боргу (насамперед у їх узагальненому вигляді, без диференціації залежно від публічної та приватно-правової форми) зачіпають норми багатьох інших галузей права. У той же час тільки фінансово-правове регулювання здійснює цілісний вплив на дані відносини, оскільки предметом регулювання в цьому випадку виступають відносини, що виникають у зв'язку з функціонуванням публічних фінансових ресурсів, різновидом яких і є публічний кредит і публічний борг. За рахунок державного та муніципального кредиту відбувається акумулювання державою і територіальними громадами на тимчасових, поворотних і відплатних принципах додаткових фінансових ресурсів для вирішення публічних завдань і формування особливого позикового фонду, що використовується в інтересах даних суб'єктів.

Ще в 70-х роках ХХ ст. С. Д. Ципкін, структуруючи фінансову систему СРСР, розташував у певній послідовності, ієрархії її інститути. Послідовність їхнього розташування визначилася значимістю

¹ Бельский К. С. Финансовое право. – М., 1994. – С. 31.

² Карасева М. В. Бюджетное и налоговое право России (политический аспект). – М., 2003. – С. 7.

у фінансовій діяльності, участю в русі публічних коштів. Виходячи із цього фінансова система СРСР включала, на його думку, такі інститути: а) державний бюджет (бюджетне право); б) фінанси соціалістичних підприємств, організацій галузей народного господарства; в) державне майнове і особисте страхування; г) державне соціальне страхування; д) кредит (банківський і державний). С. Д. Ципкін у класифікації ланок фінансової системи СРСР відводив кредиту останнє місце, що не виключало його висновку про сукупність юридичних норм, що регулюють кредитні відносини, як значного і важливого розділу особливої частини галузі радянського фінансового права. Він звертав увагу на те, що «державний кредит складається з норм, що регулюють відносини з випуску державних позик, а також... при залученні вкладів до ощадних кас»¹.

Як альтернатива подібної точки зору зустрічаються уявлення про неможливість включення кредиту як складової фінансової системи². Окремі представники економічної теорії ще більш вибірково підходять до даної проблеми, залишаючи державний кредит у складі фінансової системи і виключаючи з неї банківський кредит³. Остання точка зору нам видається з позиції фінансового права досить логічною. Дійсно, якщо виходити з предмета фінансово-правового регулювання, то кредитні відносини цікавлять нас тільки з позицій реалізації публічного інтересу, у системі відносин, де одним із суб'єктів є держава. Це, безумовно, стосується державного кредиту, залишаючи за межами регулювання дослідження банківського кредитування. У той же час деякі моменти останнього все-таки присутні в режимі публічних відносин. у цьому випадку ми маємо на увазі ті аспекти банківського кредитування, де фігурує Національний банк України, де держава представлена в особі певних органів. Так, це не завжди фінансово-правові відносини, але, безумовно, відносини, що мають публічно-правову природу.

Обґрунтовуючи власну точку зору, при зіставленні категорій фінансів і кредиту, включенні кредиту складовою частиною у фінансову систему держави С. Д. Ципкін як ознаки кредиту виділяв добровіль-

¹ Ципкін С. Д. Финансово-правовые институты, их роль в совершенствовании финансовой деятельности советского государства. – М., 1983. – С. 17–18.

² Аллахвердян Д. А. Финансы социалистического производства. – М., 1971. – С. 157–167.

³ Финансы и кредит: Учебник / Под ред. М. В. Романовского, Г. Н. Белоглазовой. М., 2006. – С. 37–39.

ність, строковість, поверненість, відплатність. Саме вони вбачалися йому специфічними, визначаючими можливість виділення державного кредиту в окрему, самостійну ланку фінансової системи. В основі такого висновку полягає та посилка, що саме кошти, сформовані за рахунок державного кредиту, принципово відрізнялися від коштів, що становлять систему державних доходів.

Цікавою з цього приводу є позиція М. В. Карасьової. Якщо віднесення до системи кредитних відносин державного, муніципального й банківського кредиту сумнівів не викликає, то вона не тільки виключає з фінансової системи банківський кредит, але й категорично заперечує фінансово-правову природу відносин державного кредиту: «...відносини по державному кредиту між Російською Федерацією і кредиторами не є фінансово-правовими»¹.

Дійсно, комплексне регулювання таких відносин породжує неоднотайність точок зору вчених щодо віднесення того чи іншого інституту до однієї галузі права. Відносини кредитування перебувають на межі приватного та публічного права. Більш того, мабуть, доцільно говорити про триланкову систему впливу на відносини кредитування:

1) диспозитивні методи забезпечують регулювання кредитування в режимі приватно-правових відносин. У цьому випадку, перш за все, йдеться про банківське кредитування або інші форми кредитування, які існують в умовах договірних відносин, рівності сторін;

2) імперативні методи характеризують обов'язкову наявність у цих відносинах держави як провідного суб'єкта відносин. При цьому держава обумовлює режим, права та обов'язки суб'єктів та, фактично, наказує їм, яким чином будувати свою поведінку. Мабуть, як приклад такого різновиду відносин можна навести механізм податкового кредиту. В цьому випадку платнику не надається альтернативи чи права вибору – він зобов'язаний укласти договір податкового кредиту. Цей механізм виникає навіть тоді, коли платник не може сплатити податок, тобто у нього нема вибору (платити чи не платити податок чи збір), він зобов'язаний укласти відповідну угоду;

3) сукупність комплексу методів, які поєднують імперативне та диспозитивне регулювання. Перш за все, це стосується державного кредиту. з цього приводу хотілося б приєднатися до поглядів М. П. Кучерявенка, який характеризує державний кредит як імперативний за змістом, який може використовувати диспозитивні підстави виникнен-

¹ Карасева М. Ф. Финансовое правоотношение. – Воронеж, 1997. – С. 69–70.

ня цих відносин взагалі¹. Дійсно, певну своєрідність надає цим відносинам специфіка методу правового регулювання, який набуває форми договірної, що зовсім не виключає його фінансово-правової природи.

Аналіз змісту відношень державного кредиту має спиратися на динаміку поглядів відносно цього складного явища. Саме тому важливо підкреслити, що предметом досліджень учених-фінансистів дане явище було вже давно. Звісно, розвиток його від найпростіших форм до більш складних обумовлювало і трансформацію теоретичних конструкцій, поглядів спеціалістів. Зміна форм державного кредиту, вплив на це трансформаційних процесів перетворення приватного кредиту в публічний послугувало формуванню теорії державного кредиту вже в середині XIX ст.

Пізніше риси, що характеризують державний кредит, дещо змінилися та набули саме публічного характеру, коли він став визначати публічність не тільки позичальника (держави, адміністративно-територіального утворення), але й ціль спрямування коштів – задоволення суспільних потреб.

Традиційне дослідження кредиту як цивільно-правового інституту останнім часом уявляється дещо обмеженим. Справа в тому, що чинне бюджетне та податкове законодавство містить положення про кредит, які не підкоряються цивільно-правовому режиму регулювання. Саме тому на сьогодні важливо розмежовувати міжгалузеві аспекти аналізу регулювання кредитних відносин, публічно-правові і приватно-правові конструкції кредиту та інституціональні, внутрішньогалузеві. у першому випадку мова може йти про загальні правові встановлення, що характеризують кредит у цілому (принципи кредитування: строковість, платність, зворотність тощо). У другому випадку мова йде про принципово розрізнені конструкції кредитних відносин на основі договірних начал, у режимі диспозитивного регулювання і публічному кредиті, що регулюється на засадах влади та підпорядкування. Що стосується третьої ситуації, то мова йде про видову своєрідність єдиної родової конструкції. Приміром, публічна природа кредитних відносин у рамках фінансово-правового регулювання може породжувати видовий прояв у галузі податкового регулювання (податковий кредит) і у сфері бюджетної діяльності (державний або муніципальний кредит). Останній

¹ Див. докладніше: Воронова Л. К., Криницький Ю. Е., Кучерявенко Н. П. Финансовое право: Учеб. пособие для студ. юрид. вузов и фак. – Харьков: Право, 2006. – С. 254–255.

різновид, залишаючись публічним за природою, не виключає специфічної форми договірних відносин. Кредит у сфері бюджетної діяльності слід розглядати як договірні бюджетні зобов'язальні правовідносини, у яких одна сторона (державна або територіальна громада) зобов'язується надати іншій стороні суму коштів, а інша сторона зобов'язана повернути через певний строк відповідну грошову суму. Фактично, у цьому випадку мова йде про перерозподіл коштів між ланками бюджетної системи.

Принципи строковості, зворотності та відплатності, що лежать і в основі відносин по публічному кредиту, характерні для будь-яких кредитних відносин. При аналізі відносин публічного і приватного кредитування використовуються схожі терміни, які й не розкриваються законодавцем. У цьому контексті видається сумнівним використання при характеристиці публічного кредиту поняття боргової вимоги, оскільки в даній ситуації виникають аналогії з цивільно-правовими режимами регулювання відносин, перспективності у зв'язку з цим появи і використання позовних вимог. Виходячи з цього у російській юридичній науці звертається увага на збірний характер кредиту як юридичного поняття. Так, В. В. Вітрянський¹ досліджуючи кредит за цивільним правом, з урахуванням аналізу різних думок, висловлених у науці, обґрунтовано доходить висновку про те, що кредит являє собою «певне узагальнене поняття, що визначає всі види банківського, товарного та комерційного кредитування» тільки «в межах економічної науки» («в економічному змісті»). У правовому змісті зазначена категорія «не має настільки глобального значення», є збірною, що позначає різні правові явища².

Як бачимо, державний кредит як багатогранний інститут може виступати в різних формах, але єдність цих форм не виключає і підстави їх класифікації. Її можна проводити за рядом напрямків (за суб'єктами – що одержує або надає кредит, за характером і формами забезпечення та повернення кредиту; за рівнем нормативно-правового регулювання кредитних відносин, за участю міжбюджетних трансфертів тощо). Розглядаючи форми кредитних механізмів у рамках

¹ Вітрянский В. В. Категории «кредит» и «кредитные правоотношения» в гражданском праве // Хоз-во и право. – 2004. – № 9. – С. 10.

² Див.: Гражданское право : Учебник / Под ред. Е. А. Суханова. – М., 2000. – Т. 2. – С. 204; Ефимова Л. Г. Банковские сделки: право и практика. М., 2001. – С. 496; Нецаев К. А. Кредит по налоговому и бюджетному праву. Актуальные проблемы финансового права Республики Беларусь, России, Украины / Отв. ред. Д. В. Винницкий. – СПб.: Изд. Дом С.-Петербур. гос. ун-та, Изд-во юрид. фак. СПбГУ, 2006. – С. 343.

фінансово-правового регулювання, можна виділити принципові особливості, які характеризують їх природу:

1. Однією зі сторін правовідносин у цьому випадку завжди є публічно-територіальне утворення, що реалізує владну компетенцію. При цьому важливо звернути увагу, що саме публічно-територіальні утворення в особі уповноважених органів, а не самі уповноважені органи є суб'єктами кредитних правовідносин. Дійсно, наприклад, власником коштів державного бюджету є держава, а не Верховна Рада України, що реалізує повноваження щодо формування і виконання його. Крім того, аргументувати дане положення можна й існуванням, реалізацією принципу «єдності каси», що передбачає зарахування всіх доходів, що надходять до бюджету, залучення і погашення джерел фінансування дефіциту бюджету, здійснення всіх видатків з єдиного казначейського рахунку конкретного територіального утворення, а не органу, що його представляє¹. Більше того, суб'єктом відповідальності у випадку бюджетного правопорушення, фактично, є власник бюджетних коштів, оскільки саме з бюджету відшкодовуються незаконно стягнені або переплачені податкові надходження.

2. Безпосередньо з першою ознакою публічного кредиту пов'язана й особлива роль держави в цьому. Але тут необхідно наголосити на декількох специфічних моментах. По-перше, йдеться про роль позичальника як організатора таких відносин. Саме держава встановлює умови випуску, порядок реалізації та обслуговування публічного кредиту, загальні та спеціальні засади його погашення. По-друге, організація відносин публічного кредитування здійснюється державою в односторонньому порядку. Іншими словами, хоча за зовнішніми ознаками ці відносини і нагадують договірні, але умови їх, особливості розвитку та динаміки встановлюються в односторонньому порядку саме державою. По-третє, організація державою кредитних відносин у сфері публічних запозичень стосується як державного, так і муніципального кредитування. На перший погляд, це суперечить логіці, тому що в останньому випадку принциповий вплив на такі відносини повинні мати власники надходжень та особи, які гарантують їх повернення – територіальні громади. Але шляхом запозичень на місцевому рівні забезпечується в першу чергу виконання і держав-

¹ Див. наприклад: ст. 216 Бюджетного кодекса Российской Федерации от 31 июля 1998 г. № 145-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. – 1998. – № 31. – Ст. 3823.

них завдань та функцій на місцях. Саме тому вплив держави тут теж має безумовний характер.

3. Особливістю публічного кредиту є те, що дані відносини реалізуються на підставі договору публічного права. Ми вже вказували вище на своєрідну природу подібних договірних відносин, коли свобода вибору зв'язується тільки з підставами виникнення даних відносин, безпосередньо з юридичним фактом, зберігаючи безумовно, імперативні корені в регулюванні вже існуючих відносин публічного кредиту.

4. В основі відносин публічного кредитування полягає певна подвійність. з одного боку, мова йде про безумовне виконання обов'язку – погашенні основної суми боргу та відсотків по ньому. З іншого боку, в основі виконання цього обов'язку полягає укладений договір, умови якого передбачають специфічний режим реалізації. Кредит у сфері бюджетної діяльності передбачає безпосереднє перерахування кредиторів коштів у формі видатків бюджету. На порядок виділення і передачі цих коштів поширюється правовий режим виконання бюджетів.

5. Публічний кредит характеризується принципово іншими у порівнянні з кредитом, який регулюється в межах приватного права, засобами гарантування. Якщо приватний кредит гарантується заставою (перш за все, майна), то публічний – усіма фінансовими ресурсами, які належать державі або територіальним громадам. Інакше кажучи, публічний кредит гарантується фінансовими ресурсами відповідного територіального утворення.

6. Публічний кредит у сфері бюджетної діяльності пов'язаний насамперед з видатками публічно-територіального утворення. Нам видається, що навряд чи є аргументи в цьому випадку порушувати питання про характеристику його як доходів бюджетів, оскільки він являє собою не зовсім звичайну форму видатку, має поворотний характер.

7. Відносини публічного кредиту, публічні боргові зобов'язання виникають винятково з метою задоволення публічних інтересів. Саме тому відносини публічного кредиту не зв'язуються з діяльністю, орієнтованою на одержання прибутку з підприємницькою діяльністю територіальних утворень, а виступають однією з форм фінансової діяльності. На цій підставі нам не видається логічним характеризувати як відносини публічного боргу, так і відносини публічного кредиту як результат договору купівлі-продажу державних (муніципальних) цінних паперів. Публічно-боргова діяльність поряд з податковою, валютною, емісійною діяльністю становлять систему фінансової діяльності держави і муніципальних утворень, в основі якої лежать

принципи єдності фінансової політики і грошової системи, а також пріоритету публічних інтересів у правовому регулюванні відносин у галузі фінансової діяльності держави й муніципальних утворень.

8. Публічний кредит у більшості випадків необхідно розглядати в тісному взаємозв'язку з інвестиційною діяльністю держави і муніципальних утворень. Безумовно, що головна причина виникнення цих відносин – бюджетний дефіцит, на подолання якого й орієнтована дія відносин публічного кредиту. у той же час коштів, які сформовані в такий спосіб, може й не вистачити для подолання розриву між доходами й видатками бюджету. Тому вони можуть бути частково спрямовані на інвестиційні проекти, щоб за рахунок збільшення від їх використання і сформувалася їх можливість ліквідації дефіциту.

9. Кошти, акумульовані в режимі публічного кредитування, надходять у розпорядження органів державної влади, використовуються на публічні, соціальні цілі і не мають конкретного цільового характеру. Залежно від часу першочерговості цілей притягнуті в такий спосіб кошти являють собою додаткові фінансові ресурси для погашення бюджетного дефіциту. За рахунок чого виник останній і на яку його частину вони будуть спрямовані – про це питання не стоїть.

10. Джерелом погашення заборгованості по публічних запозиченнях є кошти бюджетів або нові публічні позики.

11. Особливістю публічних кредитних відносин є також те, що позика, організована таким чином, буде, безумовно, погашена. Якщо в режимі банківського кредитування може скластися ситуація, коли позичальник виявиться без коштів для погашення кредиту, то при державному кредитуванні позичальник має виняткове право – емісії грошей. Так, це призведе до розвитку інфляційних процесів, але номінально борг буде погашений і кредит повернутий.

12. При державному кредиті метою залучення коштів є формування коштів для покриття дефіциту внаслідок, як правило, непродуктивних бюджетних витрат, пов'язаних із задоволенням суспільних та державних потреб. У той же час метою банківського кредитування є отримання прибутку, за рахунок частки якого і здійснюється погашення запозичених коштів.

Публічний кредит як правова категорія являє собою врегульовані правовими нормами відносини щодо акумуляції державою й територіальними громадами тимчасово вільних коштів юридичних і фізичних

осіб на принципах добровільності, терміновості, відплатності, поверненості з метою покриття бюджетного дефіциту і регулювання грошового обігу. Головна особливість його полягає в невикористанні капіталу. Кошти, залучені в такий спосіб, зазвичай не беруть участь у кругообігу продуктивного капіталу, у виробництві матеріальних цінностей, а йдуть на покриття бюджетного дефіциту. Коштами для погашення відсотків за користування державним і муніципальним кредитом служать або податки, або нові позики. Характерною рисою банківського кредиту є продуктивне використання позикового фонду, що означає не тільки погашення кредиту, але й виплату винагороди за користування позикою за рахунок приросту вартості в процесі виробництва. При банківському кредитуванні беруть участь дві сторони (банк – у ролі кредитора, юридичні та фізичні особи в ролі позичальників), тоді як у публічному кредиті позичальником, як правило, завжди є держава, або муніципальне утворення.

13. Публічне кредитування формує підстави використання грошей, коли вони виконують не лише функцію платежу, але й засобу обігу, в той час коли відносини банківського кредиту засновані на виконанні грошима функції засобу платежу.

14. Відносини публічного кредитування передбачають зміну їх державою в односторонньому порядку в такому режимі, що до позичальника не передбачено і не можуть застосовуватись санкції, тоді як при банківському кредиті умови кредитного договору суворо регламентовані і за їх порушення до позичальника застосовуються санкції.

15. Публічне кредитування реалізується через використання готівкового обігу, коли йдеться про залучення готівки або реалізацію державних цінних паперів юридичним та фізичним особам, на підставі чого, фактично, здійснюється й управління готівково-грошовим обігом. У порівнянні з публічним банківський кредит пов'язується переважно з безготівковими грошима, коли надання коштів здійснюється шляхом перерахування їх з одного рахунку на інший.

16. Для реалізації операцій з державного кредитування необхідна наявність тимчасово вільних коштів у кредиторів, використання яких дозволяє державі не вдаватися до емісійної діяльності. Виходячи з цього можна стверджувати, що публічний кредит використовується як додаткове джерело поповнення доходів бюджету, служить одним з факторів поліпшення грошового обігу, розвитку безготівкових форм розрахунків, зміцнення стабільності національної грошової одиниці. Він пе-

редбачає наявність не тільки тимчасово вільних коштів у юридичних і фізичних осіб та об'єктивних економічних передумов їх утворення.

Правовідносини державного кредиту, маючи державно-владний характер, принципово відрізняються від цивільно-правових відносин кредитування не тільки тим, що держава є позичальником і одним з основних суб'єктів, що беруть участь у них. Специфіки публічним відносинам кредитування надає й особлива роль держави. Незважаючи на те, що вона є позичальником, за ним закріплене право в односторонньому порядку встановлювати умови – строк, рівень процентної ставки, гарантії, види, підстави їхнього припинення і зміни. Варто погодитися з О. В. Покачаловою, що на відміну від цивільно-правового договору приєднання, де сторона (визначаюча умови договору) не вправі змінювати його умови, держава в державних боргових відносинах має право на реструктуризацію боргу. Вона може реалізовувати право повної (часткової) заміни одних умов на інші умови, змінювати підстави і форми обслуговування та погашення боргових зобов'язань і навіть із частковим списанням (скороченням) суми основного боргу¹.

Таким чином, публічний (державний, муніципальний) кредит можна визначити як урегульовані правовими нормами відносини щодо акумуляції публічно-територіальними утвореннями тимчасово вільних коштів юридичних і фізичних осіб на принципах добровільності, строкості, відплатності і поверненості з метою покриття бюджетного дефіциту, фінансування інших публічних інтересів, завдань і функцій держави та територіальних утворень. Дійсно, передумовою публічного кредиту є бюджетний дефіцит, що не виключає фінансування за рахунок його інвестиційних програм, витрат, пов'язаних з капітальним будівництвом і розвитком регіонів.

При дослідженні публічного кредиту як окремого фінансово-правового інституту важливим є виявлення як його місця в системі фінансового права, так і співвідношення з іншими інститутами. Перш за все це стосується такого інституту, як державний борг. Незважаючи на те, що державний кредит і державний борг розглядаються як причина і наслідок, державний борг не збігається зі змістом державного кредиту і є значно ширшим поняттям. Фактично до початку ХХ ст. в наукових дослідженнях принципово не розмежовувалися поняття

¹ Покачалова Е. В. Становление и развитие публичного долга и его формы (финансово-правовые аспекты) / Под ред. Н. И. Химичевой. – Саратов: Изд-во ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права», 2007. – С. 28–30.

державного кредиту і державного боргу, вони використовувалися як синоніми. Обумовлюючи взаємний вплив одне на одного, публічний кредит та публічний борг передбачають необхідність розмежування цих понять. Критеріями розмежування таких категорій можуть бути такі:

1. Відносини державного кредиту виділяють державу як позичальника, тоді як державний борг передбачає її вже як власника акумульованих таким чином коштів; організатора та управлінця їх використання; гаранта, який забезпечує стійкість цінних паперів, що випущені під державне кредитування.

2. Види публічного кредиту застосовуються як засоби фінансування державних видатків, тоді як публічні боргові зобов'язання виступають одним із чинників, що й обумовлюють такі видатки.

3. Державний борг має постійний характер, у той час коли той чи інший вид відносин публічного кредиту розвивається на певні стадії, що тривають та закінчуються за відповідних умов. Слушним є зауваження І. Б. Заверухи, яка звертає увагу на цікаву взаємозалежність: операції з державним боргом передбачають здійснення бюджетних запозичень, які можливо здійснювати, якщо є довіра зовнішніх і внутрішніх інвесторів до держави як до позичальника. З метою забезпечення надійності державних облігацій та інших боргових зобов'язань уряд повинен дбати про стабільну доходну базу бюджету загалом. Це набуває особливого значення, оскільки реалізується інвестиційна мета, і разом з тим, вивільняється платник податку за рахунок стимулюючої політики оподаткування. Проте, якщо немає такого соціального чинника, як довіра до уряду, то таке економічне відношення, як кредит (бюджетне запозичення), не реалізується або реалізується з порушенням відповідних принципів. Разом з тим борг існує до того часу, поки не буде погашений. Навіть за обставин політичної стабільності і здорової економіки державні облігації можуть рефінансуватися за рахунок випуску нових, тобто «старий борг» рефінансується шляхом створення «нового боргу». Конверсія облігацій – це не нова угода про кредит, а одностороннє вольове рішення держави¹.

4. Передумовою виникнення відносин державного кредитування є вільне волевиявлення кредиторів, що дає можливість віднести відносини державного кредиту до добровільного методу мобілізації фондів грошових коштів, у той час коли відносини публічного боргу управляються на підставі імперативного методу.

¹ Заверуха І. Б. Проблеми правового регулювання державного боргу України: Дис. ... д-ра юрид. наук. – Львів, 2007. – С. 40.

5. Державний кредит виступає як метод мобілізації коштів. Боргові зобов'язання навпаки пов'язуються з ситуацією, коли кошти не надходять, складається ситуація, коли необхідно використовувати певні гарантії. Розмежування відносин у сфері державного боргу і державного кредиту є вид боргового зобов'язання, підстави їх виникнення, спосіб реалізації та обслуговування.

Аналіз проблем правового регулювання державних кредитних зобов'язань як форми публічних передбачає з'ясування, що треба розглядати раніше: питання публічного боргу чи проблеми публічного кредитування. з одного боку, саме наявність боргових зобов'язань породжує відповідні кредитні відносини тих чи інших адміністративно-територіальних утворень. З іншого боку, саме кредити, які отримують такі утворення, і лягають в основу формування їх боргових зобов'язань. Навряд чи остаточно можна визначитися з вирішенням дуалізму в цьому питанні. Видається, що логічним може бути аналіз державного боргу як наслідок бюджетного дефіциту, а вже потім із цього випливатиме необхідність та послідовність у з'ясуванні правової природи та видів публічного кредиту. Дослідження цих питань необхідно здійснювати виключно на засадах публічно-правового регулювання та враховуючи особливості такого різновиду фінансових відносин, як відносин державного боргу та державного кредиту.

Виходячи з цього можна зробити висновок, що як до відносин публічного боргу, так і до відносин публічного кредиту є один єдиний чинник, загальна основа – вони є проявом фінансових відносин, які аналізуються в контексті відповідної публічної галузі права. Традиційно під фінансами розуміють грошові відносини, пов'язані з розподілом та перерозподілом державою національного доходу, які безпосередньо пов'язані з функціонуванням суспільних економічних відносин у процесі акумуляції, перерозподілу та використання фондів грошових коштів¹. Засадами ефективного управління суспільством є система економічних важелів, які охоплюють гроші, податки тощо та є предметом фінансово-правового регулювання. Необхідно враховувати подвійність категорії фінансів. з одного боку, фінанси пронизують усі сторони суспільного життя, будь-яке питання управління не може бути вирішене без урегулювання пов'язаних з ним фінансо-

¹ Горбунова О. Н. Совершенствование финансово-правовых институтов в современных условиях перестройки управления народным хозяйством. – М.: ВЮЗИ, 1988. – С. 13.

вих проблем. у цьому сенсі ми торкаємось міжгалузевого погляду на фінанси, які як формують основи категоріального апарату у правовій системі в цілому, так і передбачають певну диференціацію, особливість категоріального сенсу фінансових категорій в окремих галузях права. Стосовно вирішення найкращого співвідношення централізму та децентралізації, які пов'язані відповідним стимулюванням систем, що управляються, певні зауваження було зроблено ще в радянські часи. Ще тоді М. І. Пискотін підкреслював, що будь-які більш-менш значущі заходи по розвитку децентралізації у галузі управління не можуть бути успішними, якщо не супроводжуються відповідними заходами у фінансовій сфері¹.

Фінанси, логічно вбудовані в систему та механізм товарно-грошових відносин, на сучасному етапі існують у режимі планомірної, передбачувальної діяльності держави, яка направлена на утворення, розподіл та використання певних фондів грошових коштів і охоплюється поняттям фінансової діяльності держави. Безумовно, навряд чи можна вважати, що держава має передбачати та миттєво і своєчасно враховувати будь-які прояви об'єктивних економічних законів товарно-грошових відносин, але застосовувати ті чи інші засоби стримування або ініціації економічних процесів маютья всі підстави. При цьому більшість фінансових відносин охоплені фінансовою діяльністю держави, але не всі вони підпадають під державно-владну організацію. Перш за все під державний вплив та регулювання підпадають ті відносини, що є найбільш важливими для існування держави в цілому. І, безумовно, що найважливішими в цьому є всі відносини, які закладають засади формування фінансових каналів, що забезпечують виконання завдань та функцій держави та територіальних громад. Фінанси є об'єктивною категорією, яка обумовлена потребами суспільного розвитку та використовується при управлінні суспільством, виконуючи при цьому свої завдання та функції. Аналізуючи економічний аспект цього поняття, В. М. Родіонова зазначає, що практична діяльність держави в застосуванні цієї системи полягає у визначенні конкретних форм прояву об'єктивно зумовлених фінансових відносин, а фінанси – невід'ємний елемент суспільного відтворення на всіх рівнях господарювання; вони однаково необхідні як низовій ланці – підприємствам (організаціям, установам), так і міжгосподарським об'єд-

¹ Пискотин М. И. Советское бюджетное право (основные проблемы). – М.: Юрид. лит, 1971. – С. 227.

нанням асоціаціям, концернам), та державній системі управління народним господарством¹.

Наприкінці ХХ ст. одним із принципових положень у науці було визначення фінансів як державних, які мають виключно імперативний характер та регулюються на підставах влади та підпорядкування. В основі цього підходу було визначення державної власності як провідної та основної форми власності в державі, якій безумовно підпорядковані всі інші форми власності. Державне регулювання охоплювало всі сторони економіки, всі фінансові відносини в суспільстві мали державно-владний характер². На сьогодні фінанси характеризуються дещо ширше. Безумовно, значна частина їх пов'язується з обігом централізованих фондів держави та територіальних громад, які мають державно-владний характер. у той же час існує і розвивається група фінансових відносин, яка застосовує приватні засоби впливу, диспозитивне регулювання. Такі відносини виникають у цивільному праві, характеризують регулювання всередині підприємств, установ, організацій, об'єднань приватної форми власності, а також ті, що пов'язані з формуванням та використанням приватних грошових фондів. Державні фінанси являють собою систему суспільних відносин, пов'язаних з мобілізацією, розподілом і використанням централізованих і децентралізованих фондів коштів з метою виконання завдань і функцій держави. Тобто фінансова діяльність держави зумовлена об'єктивною необхідністю і є процесом збирання, розподілу, перерозподілу та використання централізованих і децентралізованих фондів грошових коштів, що забезпечують практичне виконання функцій державою³.

Усі інститути фінансової системи можна згрупувати в підсистеми за різними підставами. Однією з найбільш принципових є класифікація на підставі форми власності та із цих позицій можна виділити державні, муніципальні і приватні фінанси або в більш узагальненій формі – публічні і приватні фінанси. З іншого боку, основою класифікації може бути територіальний принцип, що відображає структуру адміністративно-територіальних утворень від верху до низу,

¹ *Фінансы / Под ред. В.М. Родионовой. – М.: Финансы и статистика, 1995. – С. 20.*

² *Костов М. Проблемы соотношения между финансами и правом // Правна мысль. – 1970. – № 2. – С. 103; Вознесенский Е. А. Соотношение финансов и права // Правоведение. – 1971. – № 3. – С. 126–130.*

³ *Фінансове право: Підручник / Кер. авт. кол. і відп. ред. Л. К. Воронова. – Вид. 2-ге, виправл. та допов. – Х.: Консум, 1999. – С. 10.*

або стадія руху фінансів (формування, розподіл, використання, контроль). Однак найбільш принциповою, важливою та найбільш часто використовуваною є перша.

Фінанси, що охоплюють кошти юридичних і фізичних осіб, не відображають єдності галузевого режиму регулювання, вони є об'єктом впливу комплексного законодавства. У той же час у літературі зустрічається досить загальна, розмита і тому, на наш погляд, нелогічна категорія «фінанси домашніх господарств»¹. Здається, що це не зовсім вдале поняття, що може бути затребуване в юридичній науці. Вбачається доцільним приєднатися щодо цього до представника саратовської школи фінансового права – О. В. Покачалової, що наполягає на неприйнятності подібної категорії. Вона підкреслює, що термін «фінанси» у традиційному значенні означає, насамперед, грошові фонди, яких у громадян (у загальноприйнятому, а також економіко-правовому розумінні) просто не може бути². Дійсно, складно адекватно відобразити, що являє собою домашнє господарство, яка його природа (споживча або продуктивна) і які фінанси вона може охоплювати. Необхідно враховувати, що фінанси: по-перше, складні відносини, що припускають комплексний вплив галузевих законодавств; по-друге, до тієї ситуації, до якої застосовується конструкція фінансів домашніх господарств, логічніше було б використати поняття грошей, а не фінансів.

Як економічне утворення фінансова система охоплює сукупність економічних відносин з приводу формування, розподілу та використання централізованих і децентралізованих фондів коштів та фінансових ресурсів публічно-територіальних утворень, а також контроль за їх рухом. з деякими застереженнями сюди можуть включатися і грошові фонди підприємств і організацій різних форм власності, кошти фізичних осіб, що існують у режимі імперативного керування, які спрямовані на задоволення публічних інтересів. Необхідно розмежовувати матеріальний і правовий аспект характеристики фінансової системи. У матеріальному аспекті фінансова система охоплює сукупність фондів коштів, які характеризуються особливим фінансово-правовим режимом створення, розподілу і використання. У той же час у правовому аспекті вона визначається як сукупність урегульованих правом

¹ Див.: Бабич А. М., Павлова Л. Н. Финансы: Учебник. – М., 2000. – С. 647–671.

² Покачалова Е. В. Публичный долг в Российской Федерации: вопросы теории финансового права / Под ред. Н. И. Химичевой. – Саратов: Изд-во ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права», 2007. – С. 77.

суспільних фінансових відносин у сфері акумуляції, розподілу, використання і контролю за цим централізованих і децентралізованих фондів коштів і фінансових ресурсів публічно-територіальних утворень, з метою задоволення публічних інтересів.

Структура фінансової системи характеризується в наукових дослідженнях з деякими розбіжностями, але в цілому провідними фахівцями в галузі фінансового права вже розроблено єдиний підхід до цієї системоутворюючої категорії. Так, Н. І. Хімичева виділяє такі ланки (інститути) фінансової системи держави: бюджетна система, до складу якої входять державний та місцеві бюджети; позабюджетні цільові фонди; фінанси підприємств, установ, організацій, галузей народного господарства; майнове та особисте страхування; кредит (державний, муніципальний, банківський)¹.

Можна вважати, що в сучасних умовах склалася дещо парадоксальна ситуація в регулюванні поняття та основних підходів до характеристики фінансової системи. Справа в тому, що більшість складових елементів фінансової системи вже одержали своє адекватне законодавче відображення: бюджетна система – у Бюджетному кодексі України; система оподаткування – у Законі України «Про систему оподаткування»; банківська система – у Законі України «Про банки і банківську діяльність» тощо. Кожна з ланок фінансової системи поєднує специфічні фінансові відносини, за допомогою яких формуються, розподіляються та використовуються відповідні грошові фонди з метою задоволення різних суспільних потреб. Окремі фонди, що відображають зміст ланок фінансової системи, можуть бути диференційовані за цільовим призначенням, за особливостями і рівнем управління, а також за характером інтересів, що задовольняються за допомогою їх використання.

У той же час законодавча норма, що визначає зміст фінансової системи, відсутня. Навряд чи можна говорити про те, що подібної норми не вистачає або вона може бути логічно вмонтована в який-небудь законодавчий акт. У системі фінансового законодавства України відбувається інтенсивний розвиток інституціональних законодавств і на сьогодні не має акта, що регулює загальні основи фінансової системи.

Здійснення фінансової діяльності не є самоціллю. У деяких випадках вона може характеризуватися непогодженістю формування і витрачання публічних коштів, дохідних і видаткових частин центра-

¹ Фінансовое право: Учебник / Под ред. Н. И. Химичевой. – М.: Юристъ, 1999. – С. 21.

лізованих фондів. Підсумком такої розбіжності можуть бути боргові зобов'язання. У деяких дослідженнях під фінансово-правовими категоріями розуміють «...вироблені наукою фінансового права поняття, що виражають найбільш істотні властивості юридичної діяльності в області державних фінансів»¹. У той же час важливий акцент саме на публічній природі даних відносин, що охоплюватиме правове регулювання обігу як коштів держави, так і територіальних громад, а не обмежувати ці відносини лише у зв'язку з рухом державних грошових фондів.

Розвиток теорії державного боргу знайшов своє відображення в наукових працях сучасних економістів та фінансистів. Однак адекватного законодавчого відображення більшість досягнень юридичної та економічної науки не отримали. Більшість економічних концепцій виходять з можливості використання державного боргу як регулятора економічних процесів. у цьому випадку державний борг направлений на необхідність досягнення мети «бюджетної рівноваги». Дослідники економічної природи державного боргу виділяють декілька основних концепцій, які складають основу використання державного кредиту та боргу: 1) концепція щорічного балансування бюджету; 2) концепція циклічного балансування бюджету, куди входить теорія фінансової політики, що автоматично стабілізується; 3) теорія компенсуючого бюджету².

Дослідження правової природи публічного боргу було в центрі уваги класиків фінансового права ще в другій половині XIX ст. З'ясування його природи і на сьогодні перебуває в центрі уваги фахівців як у галузі економіки, так і в галузі права. Суспільне життя розвивається, змінюються пропорції, з'являються нові економічні явища та потреби. Це, безумовно, відображається і на конструкції державного боргу. В цілому вони виходять з того, що відносини державного боргу охоплюють відносини у сфері випуску, обслуговування та погашення боргових зобов'язань держави. Але такий принципний підхід деталізується в різних аспектах. Так, О. Ю. Грачова під державним боргом розуміє боргові зобов'язання держави (Російської Федерації) перед фі-

¹ Покачалова Е. В. Публичный долг в Российской Федерации: вопросы теории финансового права. – Саратов: Изд-во ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права», 2007. – С. 56.

² Вона ж. Становление и развитие публичного долга и его формы (финансово-правовые аспекты) / Под ред. Н. И. Химичевой. – Саратов: Изд-во ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права», 2007. – С. 40.

зичними і юридичними особами, іноземними державами, міжнародними організаціями та іншими суб'єктами міжнародного права, охоплюючи зобов'язання щодо державних гарантій, наданих державою¹. В той же час Г. В. Попова визначає державний борг як суму заборгованості за випущеними і непогашеними борговими зобов'язаннями держави, охоплюючи нараховані за ними відсотки, тоді як Ю. Я. Вавілов зазначає, що державний борг – це результат взаємозв'язків виконавчих органів державної влади з фізичними та юридичними особами (резидентами і нерезидентами), виконавчими органами інших держав і міжнародними фінансовими організаціями у галузі формування фонду запозичених ресурсів для задоволення державних потреб². О. П. Орлюк акцентує увагу на тому, що державний борг – це загальний обсяг накопиченої заборгованості уряду власникам цінних паперів, який дорівнює сумі минулих бюджетних дефіцитів за вирахуванням бюджетних надлишків³.

При визначенні державного боргу необхідно мати на увазі, що аргументованим і послідовним є акцент на подвійній природі публічного боргу. У цьому випадку він виступає, з одного боку, як сукупність боргових зобов'язань держави та інших його адміністративно-територіальних утворень, тоді як, з іншого боку, він виражається у формі кредитних відносин за участю публічно-територіальних утворень. Зміст публічного боргу визначається адміністративно-територіальним устроєм держави, і якщо в державах з федеративним устроєм державний борг поєднує в собі федеральний і субфедеральний борг, то в унітарних – державний борг завжди є однорівневим. Виходячи з цього використання терміна «публічний борг» виступає як певна узагальнююча конструкція, що поєднує механізми державного й муніципального боргу.

Досліджуючи відносини державного боргу необхідно враховувати, що вони виникають у процесі залучення до бюджетів (державного та місцевих) додаткових фінансових ресурсів, здійснення розрахунків по боргових зобов'язаннях Уряду (органів місцевого самоврядування) за рахунок бюджетних коштів. Зрозуміло, що правовий вплив на такі відносини мають здійснювати низка галузей (конституційне, державне будівництво та місцеве самоврядування, адміні-

¹ Финансовое право: Учебник / Под ред. Е. О. Грачевой, Г. П. Толстопятенко. – М.: Проспект, 2004. – 532 с.

² Вавилов В. Я. Государственный долг. – М.: ФА, 1998. – 340 с.

³ Орлюк О. П. Финансовое право. – К.: Юрінком Інтер, 2003. – 527 с.

стративне тощо). Але, як видається, головне місце має відводитися фінансово-правовій галузі. Такий висновок можна зробити виходячи з того, що зміст таких відносин пов'язується з рухом публічних грошових фондів, що і є предметом фінансового права. Інші галузеві норми уточнюють особливості фінансово-правового режиму регулювання відносин публічного боргу. Так, конституційно-правові норми визначають пріоритет законодавчої влади та представницьких органів у сфері державного та муніципального боргу. Суттєвий блок відносин складають і відносини, які пов'язані з участю особливих суб'єктів відносин публічного боргу. Йдеться, перш за все, про інвесторів на ринку державних цінних паперів. Закріплення їх правосуб'єктності, виділення прав та обов'язків при здійсненні операцій з державними цінними паперами на вторинному ринку регулюються як імперативними методами (це стосується, перш за все, адміністративно-правових засобів), так і диспозитивними (йдеться про цивільно-правові режими впливу на поведінку таких суб'єктів).

Відносини публічного боргу, виступаючи як система економічних зв'язків, економічних відносин, потребує і адекватного правового вираження, що передбачає використання системи правових норм, які регулюють публічні боргові зобов'язання. Саме в цьому випадку економічні відносини набувають урегульованої і впорядкованої правової форми. Вихідні положення правового регулювання публічного боргу, його видів (державного та місцевого) як фінансово-правової категорії міститься в Конституції України. Такою нормою є, перш за все, ст. 92 Конституції України, відповідно до якої винятково Закони України встановлюють порядок утворення і погашення державного внутрішнього і зовнішнього боргу; порядок випуску та обігу державних цінних паперів, їхні види і типи¹. Принциповим при цьому є те, що існування публічних боргових зобов'язань визнається як об'єктивний чинник розвитку і функціонування фінансової системи держави. Важливість його й обумовлює те, що повноваження щодо регулювання публічних грошових зобов'язань делегуються виключно Верховній Раді. Дійсно, Конституція України не визначає поняття державного боргу, не містить його класифікації на види, не деталізує суб'єктний чи об'єктний склад, але це здійснюється через вплив на бюджетне регулювання.

Згідно з Конституцією України до повноважень Верховної Ради України належить затвердження Державного бюджету України та вне-

¹ Конституція України // Відом. Верхов. Ради. – 1996. – № 30. – Ст. 141.

сення змін до нього¹. Це стосується як бюджету в цілому, так і його складових: доходної та видаткової частин. У той же час кошти, які надходять від позик, зараховуються до доходної частини бюджетів. При плануванні надходжень до Державного бюджету України враховуються позикові надходження при плануванні загальної суми доходів. У той же час адекватне відображення стосується і видаткових статей бюджету, коли кошти на погашення заборгованості за позиками, на виплату вигравів, погашення облігацій затверджуються Верховною Радою України. Це може здійснюватись як у поточному бюджетному законі, так і у законах, які вносять зміни та стосуються зрушень щодо загальної суми видатків.

Аналіз цих законодавчих актів приводить до висновку, що чіткої законодавчої регламентації відносин державного боргу на сьогодні не існує. Більш того, в деяких випадках відсутня і деталізація конституційних положень щодо публічних грошових зобов'язань. Певним чином цих проблем стосується регулювання на рівні міжнародних угод. Але в національному законодавстві України на сьогодні ще немає зрозумілих чітко визначених конструкцій співпраці з міжнародними організаціями. Для цього необхідно перш за все: визначити порядок укладення міжнародних кредитних угод та їхньої ратифікації; визначити перелік документів, які необхідно подати до ратифікації (особливо експертні висновки, техніко-економічне обґрунтування тощо); визначити органи державного управління, які наділені повноваженнями щодо ефективного використання запозичених коштів; визначити правовий статус іноземних консультантів та груп управління проектами щодо реалізації і використання позик, наданих міжнародними фінансовими організаціями; передбачити джерела обслуговування та повернення іноземних позик; визначити правовий режим коштів (залишків), що перебувають на закордонних рахунках Міністерства фінансів України, які утворилися в результаті нарахування іноземними банками відсотків, сплачених за зберігання коштів на спецрахунках тощо. Безумовно, це потребує змістовних змін у чинному законодавстві. Це стосується як Бюджетного кодексу України, який має визначити основні правові засади боргової політики, так і прийняття окремого Закону України «Про публічні боргові зобов'язання». Норми останнього можуть деталізувати або бути замінені і двома законами, які регулювали б, з одного боку, відносини державного боргу, а з іншого – боргові відносини, які виникають на місцевому рівні.

¹ Конституція України // Відом. Верхов. Ради. – 1996. – № 30. – Ст. 141.

Цей висновок щодо пропозицій по зміні законодавства ґрунтується на концептуальному положенні юридичної науки, яка вже сформулювала підхід щодо розмежування родової конструкції публічного боргу і видових проявів його на рівні держави та муніципальних утворень. Саме з цих позицій визначення державного і муніципального боргу можна було б іменувати єдиним терміном «публічний борг». Окремий правовий режим у цих умовах буде визначати й різні види грошових зобов'язань. Бюджетний аспект цієї категорії обов'язково враховує обов'язок одержувача бюджетних коштів сплатити бюджету, фізичній особі і юридичній особі за рахунок коштів бюджету певні кошти відповідно до виконаних умов цивільно-правової угоди, укладеної в рамках його бюджетних повноважень, або відповідно до положень закону, іншого правового акта, умовами договору або угоди.

Регулювання публічного боргу не може здійснюватися в рамках замкнутого фінансово-правового інституту. Публічні боргові зобов'язання спричиняють підвищення ставок або введення нових податків або зборів, оскільки основне джерело погашення публічних боргових зобов'язань, по суті, єдиний – бюджетні доходи. Із цих позицій у фінансово-правовій науці склалася думка про досить обережне використання державного кредиту, несплачені по ньому відсотки. Виходячи із цього і здійснювалася класифікація видів державного боргу. Так, подібний тип боргових зобов'язань характеризувався як капітальний державний борг. У той же час паралельно з ним існували і досліджувалися відносини поточного державного боргу. Останній охоплював відносини щодо суми видатків держави по всіх боргових зобов'язаннях, строк погашення яких уже настав. Використовуючи подібну класифікацію, можна деталізувати відносини муніципального внутрішнього боргу та виділити в їх рамках: а) загальну суму заборгованості муніципального утворення по непогашених боргових зобов'язаннях і б) боргові зобов'язання муніципального утворення по несплачених відсотках з непогашених зобов'язань.

Принципово важливим є розмежування понять «бюджетна заборгованість» та «державний борг». Бюджетна заборгованість може виникати на стадії виконання бюджетів, але при оперативному регулюванні на це не переходить у форму державних боргових зобов'язань. Саме тому важливо зменшити підстави виникнення бюджетної заборгованості, що згодом може перерости у державний борг. Правовий статус держави у відносинах державного боргу не є однорідним. Безумовно, що такий суб'єкт не може характеризуватись однаковою низкою

прав та обов'язків у ролі позичальника, боржника, гаранта. Від цього і залежить різниця у боргових зобов'язаннях, вартість та особливості обліку обслуговування боргового зобов'язання.

Найбільш жорстко проблема публічної заборгованості та відповідно такого типу кредитних відносин дала про себе знати на межі XIX–XX ст. Саме в цей час формувалися системи залучення додаткових коштів до бюджетних фондів підчас розривів між доходною та видатковою частинами. Саме під час кризових явищ у США в 30-х роках і почали започатковуватись примітивні форми державного кредиту для досягнення бюджетної рівноваги¹. Але при збалансуванні бюджету слід враховувати певну протирічну подвійність, пошук «золотої середини» в якій і може бути шляхом для подолання протиріч. З одного боку, ідеальне бюджетне планування передбачає точний збіг доходної та видаткової частин бюджету, виконання його з нульовим балансом. З іншого боку, жорстко збалансований бюджет протягом тривалого часу може не відображати нові прогресивні тенденції в суспільстві та не забезпечувати формування нових пропорцій суспільного виробництва. Саме тому дефіцит бюджету іноді може виникати як логічне, певним чином позитивне явище. Виходячи з цього дефіцитне фінансування уряди багатьох країн розглядають як один із найважливіших інструментів підтримки стабільності та стимулювання розвитку національної економіки.

Суттєві протиріччя в бюджетному регулюванні наприкінці XX ст. зумовили формування нових підходів у характеристиці та застосуванні інструментів державно-фінансового регулювання. Перехід від банківського виконання бюджетів зумовив відмову від послуг Центральних банків. На підставі цього сформувалася орієнтованість на кредитні ринки для покриття бюджетних дефіцитів. Боргові зобов'язання, які виникають на підставі бюджетного дефіциту, є відносинами з приводу здійснення бюджетних запозичень. Спрямовуються такі відносини не на безпосереднє покриття дефіциту бюджету, а на обслуговування і погашення вже існуючого боргу. В цьому випадку здійснюється опосередкований правовий вплив через пов'язану, але не співпадаючу категорію, яка характеризує об'єкт правовідносин. У деяких випадках поведінка суб'єктів правовідносин спрямовується не на безпосередній об'єкт регулювання, а на якийсь інший предмет. Через нього і досяга-

¹ Див.: Заверуха І. Б. Проблеми правового регулювання державного боргу України: Дис. ... д-ра юрид. наук. – Львів, 2007. – С. 21–22.

ється результат, якого прагнуть і в якому зацікавлені суб'єкти правовідносин.

Публічні боргові зобов'язання охоплюють відносини, що виникають у сфері запозичень (як державних, так і місцевих), які здійснюються у формі публічних цінних паперів. Безумовно, що йдеться, перш за все, про державні цінні папери. Державні цінні папери можуть виконувати різні функції, серед яких поєднуються такі: фіскальна, регулятивна, інвестиційна тощо. Правовий режим реалізації цих функцій стосується і таких кредитних відносин. Відповідно до Конституції України Верховна Рада України має повноваження щодо затвердження рішень про надання Україною позик та економічної допомоги іноземним державам і міжнародним організаціям; одержання Україною від іноземних держав, банків і міжнародних фінансових організацій позик, непередбачених Державним бюджетом України; здійснення контролю за їх виконанням. Але ще існують певні прогалини в регулюванні цього питання. Так, виходячи із чинного законодавства України, незрозуміло, у якому випадку і з якою метою потрібно залучати позики, якщо їхньої суми не передбачено в Державному бюджеті; яка мета і механізм використання коштів таких позик, за рахунок яких надходжень у майбутньому така позика буде обслуговуватися. Але в будь-якому разі йдеться про аналіз публічних відносин, про наявність беззаперечних підстав віднесення таких норм до фінансово-правового інституту.

У той же час у деяких випадках наголошується, що відносини з приводу регулювання державних запозичень, які здійснюються у формі державних цінних паперів, не належать до фінансово-правових. Так, М. В. Карасьова підкреслює, що відносини з приводу державних та муніципальних цінних паперів між боржниками та відповідними кредиторами не є фінансово-правовими. Вона виходить з того, що незважаючи на те, що виникають у процесі фінансової діяльності, вони не регулюються з допомогою владних приписів¹. На перший погляд, дійсно, придбати чи ні облігації державної внутрішньої позики чи казначейські сертифікати особа вирішує самостійно, і такі відносини не регулюються шляхом владних приписів. Іншими словами, може скластися уявлення, що це не є публічно-правове регулювання і таким чином – не фінансове право. Але важливо враховувати, що вільне волевиявлення особи,

¹ Карасева М. В. Финансовое правоотношение. – М., 2001. – С. 71.

перспективи договірних відносин стосуються не регулювання безпосередньо цих відносин, а фактично, лише юридичного факту, який породжує такі відносини. Після того як вони виникнуть – це, безумовно, сфера публічно-правового впливу, арена застосування владних приписів. Більш того, як слушно зауважує І. Б. Заверуха, цінні папери – це інструмент цього виду відносин, а не його зміст. Зміст відносин у сфері державного боргу становлять права та обов'язки їхніх суб'єктів, що виникають у зв'язку з необхідністю балансування бюджету, а також здійснення розрахунків за борговими зобов'язаннями Уряду, тобто державні цінні папери тут виступають навіть не об'єктом, а предметом¹.

Фінансові правовідносини, які регулюють публічні боргові зобов'язання, характеризуються низкою специфічних рис. По-перше, це, безумовно, сфера впливу – публічні фінанси. По-друге, регулювання відносин у сфері публічних фінансів відбувається як складова фінансової діяльності держави та органів місцевого самоврядування. По-третє, ці відносини спрямовані на планомірне утворення, розподіл та використання публічних фондів коштів. По-четверте, цей різновид фінансово-правових відносин виникає як похідний від бюджетних та характеризують особливості балансування бюджету. По-п'яте, ці відносини відображають, з одного боку, акумуляцію коштів як метод фінансової діяльності та, з другого боку, при сплаті відсотків та погашенні державного боргу здійснюється їх розподіл та використання. Інакше кажучи, таким чином через цей інститут фінансово-правової галузі проявляються всі стадії руху публічних коштів (мобілізація, розподіл, використання), які притаманні предмету фінансового права в цілому. По-шосте, правовідносини в цьому фінансово-правовому інституті є кредитними, але у специфічному виді управлінської діяльності держави (формування боргу, його структурування, управління, здійснення боргових операцій). По-сьоме, специфічний характер надходжень, які враховуються у доходній частині бюджету, хоча надходять на умовах повернення та сплати відсотків для користування, тобто в перспективі обумовлюють витрати бюджету на наступних бюджетних періодах.

Досліджуючи зміст фінансових правовідносин при регулюванні публічних боргових зобов'язань, не можна не сказати декілька слів про коло учасників таких відносин та їх суб'єктивні права та

¹ Заверуха І. Б. Проблеми правового регулювання державного боргу України: Дис. ... д-ра юрид. наук. – Львів, 2007. – С. 102–103.

обов'язки, які становлять зміст фінансових правовідносин. Матеріальний зміст фінансових правовідносин виражається в поведінці суб'єктів, тоді як юридичний пов'язується із суб'єктивними юридичними правами й обов'язками, які закріплюються фінансово-правовими нормами. Суб'єктивні права при цьому визначаються як притаманна державному органу, який виступає від імені держави та реалізує її інтереси, міра дозволеної (можливої) поведінки, що забезпечується юридичними обов'язками іншої сторони відносин. Останні і є тією гарантією, яка забезпечує додержання прав уповноваженого державою фінансового органу. Юридичний обов'язок у той же час виступає як адресована зобов'язаному суб'єкту міра необхідної поведінки, що забезпечується перспективою застосування державного примусу. Зміст прав та обов'язків суб'єктів фінансових правовідносин, їх особливості та взаємозв'язок розкриває межі поведінки учасників правовідносин, відображає матеріальні ознаки галузі права (предмет правового регулювання) та особливості засобів правового впливу саме цією сукупністю правових норм (метод правового регулювання).

Суспільні відносини з приводу публічного боргу дуже складно упорядковують права та обов'язки їх учасників. З одного боку, публічні боргові зобов'язання формуються на основі добровільно взятих на себе державою або іншими адміністративно-територіальними утвореннями, що здійснюється відповідно до волі останніх та на добровільних засадах з боку кредиторів. Добровільним характером визначаються як підстави виникнення таких відносин, так і особливості розміщення цінних паперів. Держава та територіальні громади в особі відповідних органів мають право залучати позичкові ресурси до централізованих фондів грошових коштів.

Здійснення запозичень відбувається з метою балансування бюджетних показників, яке використовується власником бюджету (державою або територіальною громадою) як екстраординарний, вимушений захід при необхідності наповнення бюджету як на стадії планування, так і на стадії виконання його. Ці відносини регулюються виключно імперативними методами. В той же час більш складний механізм притаманний регулюванню відносин з розрахунків за борговими зобов'язаннями, управлінням, обслуговуванням та погашенням боргу. В цій ситуації реалізація публічного інтересу адміністративно-територіального

утворення забезпечується через певне поєднання імперативних та диспозитивних засобів впливу, тобто публічний інтерес забезпечується в тому числі і через застосування приватно-правових норм.

Принциповою рисою, яка визначає зміст фінансових правовідносин у сфері публічного боргу, є те, що вони виступають як владно-майнові відносини. Якщо адміністративні відносини виступають як відносини влади, цивільно-правові характеризуються, перш за все, спрямованістю на врегулювання майнових стосунків, то фінансово-правові виступають як специфічне поєднання такої спрямованості. З одного боку, вони стосуються регулювання руху певного виду майна, тоді як з іншого реалізується це на підставі імперативних методів, засобів влади та підпорядкування. Владність цих відносин відображає саме фінансово-правову специфічність (яка відокремлює її від адміністративно-правової) – застосування фінансово-правового методу не пов'язано та не базується на підпорядкованості позичальників кредиторам. Інакше кажучи, при виникненні відносин публічних зобов'язань держава не використовує адміністративних засобів підпорядкування. В той же час, коли вже ці відносини виникли, держава застосовує всі фінансові можливості, які регулюють відносини державного боргу в односторонньому порядку.

Публічні боргові відносини, які використовують при регулюванні окремі цивільно-правові принципи, в цілому впливають із владних повноважень боржника. Вони характеризуються низкою рис. По-перше, регулювання ринку боргових зобов'язань здійснюється зобов'язаною особою, яку представляє орган владних повноважень, що виражає інтереси держави або територіальної громади. По-друге, забезпечується особливим механізмом гарантування боргових зобов'язань. По-третє, характеризується особливою, складною конструкцією юридичної відповідальності. Вона полягає в тому, що в будь-якому разі суб'єктом відповідальності виступає держава або територіальна громада своїм бюджетом або майном. У той же час такий суб'єкт не може здійснити правопорушення своїми діями, а його інтерес реалізується через дії уповноважених ним органів. По-четверте, певна подвійність при реалізації звітності та контролю, яка полягає в тому, що дії державних контролюючих органів (органи Державного казначейства, контрольно-ревізійні органи тощо) співвідносяться з реалізацією контрольних повноважень незалежними органами (аудиторські).

Література

1. Конституція України від 28.06.1996 р. // Відом. Верхов. Ради. – 1996. – № 30. – Ст. 141.
2. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 г. № 145-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. – 1998. – № 31. – Ст. 3823.
3. Бюджетний кодекс України від 21.06.2001 р. // Офіц. вісн. України. – 2001. – № 29. – Ст. 1291.
4. Про державний внутрішній борг України: Закон України № 41 від 16.09.1992 р. // Відом. Верхов. Ради України. – 1992. – № 41. – Ст. 1346–1347.
5. Про цінні папери та фондовий ринок: Закон України № 31 // Відом. Верхов. Ради України. – 2006. – № 31. – Ст. 268.
6. Аллахвердян Д. А. Некоторые вопросы теории советских финансов. – М., 1951. – 87 с.
7. Бабич А. М., Павлова Л. Н. Финансы: Учебник. – М., 2000. – 715 с.
8. Бельский К. С. Финансовое право. – М.: Юрист, 1994. – 208 с.
9. Вавилов В. Я. Государственный долг. – М.: ФА, 1998. – 340 с.
10. Витрянский В. В. Категории «кредит» и «кредитные правоотношения» в гражданском праве // Хоз-во и право. – 2004. – № 9. – С. 10.
11. Воронова Л. К. Финансовое право: Учеб. пособие для студ. юрид. вузов и фак. / Л. К. Воронова, Ю. С. Криницкий, Н. П. Кучерявенко. – Харьков: Право, 2006. – 310 с.
12. Горбунова О. Н. Совершенствование финансово-правовых институтов в современных условиях перестройки управления народным хозяйством. – М.: ВЮЗИ, 1988. – С. 78.
13. Гражданское право. Учебник / Под ред. Е. А. Суханова. – М., 2000. – Т. 2. – С.204.
14. Заверуха І. Б. Проблеми правового регулювання державного боргу України: Дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.07. – Львів, 2007. – С. 196.
15. Карасева М. В. Бюджетное и налоговое право России (политический аспект). – М., 2003. – С. 7.
16. Карасева М. Ф. Финансовое правоотношение. – Воронеж, 1997. – С. 226.

17. Костов М. Проблемы соотношения между финансами и правом // *Правна мысль*. – 1970. – № 2. – С. 103.
18. Орлюк О. П. *Фінансове право*. – К.: Юрінком Інтер, 2003. – С. 527.
19. Пискотин М. И. *Советское бюджетное право (Основные проблемы)*. – М.: Юрид. лит., 1971. – С. 312.
20. Покачалова Е. В. *Публичный долг в Российской Федерации: вопросы теории финансового права* / Под ред. Н. И. Химичевой. – Саратов: Изд-во ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права», 2007. – С. 296.
21. *Финансы. Денежное обращение. Кредит* / Под ред. Л. А. Дробозиной. – М., 1997. – С. 327–330.
22. *Финансы* / Под ред. В. М. Родионовой. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 333 с.
23. *Фінансове право: Підручник* / Кер. авт. кол. і відп. ред. Л. К. Воронова. – Вид. 2-ге, виправл. та допов. – Х.: Консум, 1999. – 496 с.
24. *Финансовое право: Учебник* / Под ред. Н. И. Химичевой. – Юристъ, 1999. – 600 с.
25. *Финансовое право: Учебник* / Под ред. Е. О. Грачевой, Г. П. Толстопятенко. – М.: Проспект, 2004. – 532 с.
26. *Финансы и кредит: Учебник* / Под ред. М. В. Романовского, Г. Н. Белоглазовой. – М., 2006. – 327 с.
27. Цыпкин С. Д. *Финансово-правовые институты, их роль в совершенствовании финансовой деятельности советского государства*. – М., 1983.

А. О. Храбров

Податковий обов'язок – системоутворююча категорія податкового права

Юридичний (правовий) обов'язок – це зумовлена імперативними приписами, що містяться в нормах права, вимога, необхідність здійснити відповідні дії, яка забезпечена державним примусом. Обов'язок може залишитися невиконаним, але він зберігається, існує й не залежить від волі зобов'язаних суб'єктів. Наявність юридичного (правового) обов'язку зумовлена необхідністю виконувати державою покладені на неї функції управління, підтримку правопорядку, регулювання суспільних відносин.

Отже, під сутністю юридичного (правового) обов'язку варто розуміти необхідність певної поведінки, а під змістом – конкретні належні дії, що випливають із закону. Вважаємо, що є сенс приєднатися до думки С. Ф. Кечек'яна¹, що правовий обов'язок являє собою зумовлену необхідність відповідної поведінки, яка міститься в нормах права у вигляді вимог, що забезпечені державним примусом. Податковий обов'язок, який визначено на різних рівнях (Конституцією, загального закону, спеціального закону, підзаконного акта), підкреслює необхідність певної поведінки, яка не завжди деталізується в тому самому акті. Відповідні дії, за допомогою яких саме і реалізується податковий обов'язок, як певна поведінка охоплюється поняттям його змісту. Останній і закріплює конкретні належні дії зобов'язаної особи щодо здійснення шляхом них належної поведінки. Так, Д. Львів, І. І. Янжул, С. Ю. Вітте ще в ХІХ ст. окреслили суб'єктний склад цієї категорії і, як нам видається, позначили подальший розвиток вчення про податко-

¹ Див.: Кечек'ян С. Ф. Правоотношения в социалистическом обществе. – М.: Изд-во АН СССР, 1958. – С. 60.

вий обов'язок та податкові правовідносини з погляду підпорядкування одного суб'єкта іншому. Ведучи дискусію про податкову повинність (податковий обов'язок), усі зазначені правники вирізняють її загальний характер, що вона покладається на кожного – як на громадянина, так і на іноземця і юридичну особу суспільного союзу, тобто конкретної держави. І що характерно, сплинуло 200 років, і загальний податковий обов'язок для фізичних осіб було закріплено у статті 67 Конституції України¹ (схожа позиція й у російського законодавця²).

Зазначимо, що зміст податкового обов'язку визначається насамперед імперативними методами фінансово-правового регулювання, особливостями відносин, що складаються між суб'єктами з приводу сплати податків і зборів. Державне управління у сфері фінансів вимагає підпорядкування суб'єкта вимозі правомочної особи, а точніше – вимозі органів, які здійснюють фінансову діяльність держави³. Переважна більшість дослідників виходять з конструкції обов'язку на підставі імперативності норми ст. 67 Конституції України, що закріплює обов'язок сплачувати податки і збори в установленому законом порядку. З урахуванням цього посилення й деталізується все різноманіття податкового обов'язку. Вважаємо, що в цьому випадку не береться до уваги більш глобальний характер податкового обов'язку, його відповідне наскрізне й системоутворююче значення. У підґрунті формування конституційного податкового обов'язку в Україні лежить державне управління оподаткуванням. Вбачається, що тут необхідно розмежувати дві видові форми цієї родової категорії – податковий обов'язок: а) платника податків (зобов'язаної особи) і б) органів, уповноважених державою на управління сферою оподаткування. Практично у всіх дослідженнях зміст податкового обов'язку зводиться до обов'язків платників податків і зборів. По суті, це правильно, оскільки саме за рахунок їх коштів створюються фонди бюджетів і на них покладається конституційний обов'язок, оскільки вказана стаття міститься у розділі II «Права, свободи та обов'язки громадянина» Основного Закону. Однак у процесі реалізації обов'язку платники діють не виключно з власної ініціативи і згідно зі своїми інтересами. Їх поведінка значною мірою

¹ Див.: Конституція України // Відом. Верхов. Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 141 (статья 67).

² Див.: Конституция Российской Федерации // Рос. газ. – 1993. – 25 дек.; Конституция Российской Федерации. – М.: Проспект, 1999. – 48 с.

³ Див.: Кучерявенко Н. П. Курс налогового права: В 6 т. – Харьков: Легас, 2005. – Т. III: Учение о налоге. – С. 375.

коригується компетенцією органів, керуючих оподаткуванням і контролюючих дії таких платників. У цій діяльності податкові органи також наділені певними обов'язками, сукупність яких можна звести до іншого видового прояву родової категорії – це компетенціональний правообов'язок.

Отже, на нашу думку, податковий обов'язок, будучи категорією, яка виражає зміст податкового регулювання, містить два видових прояви:

а) податковий обов'язок органу, який являє собою владного суб'єкта, що полягає у здійсненні покладених на нього державою функцій у сфері оподаткування;

б) податковий обов'язок платників податків і зборів, що традиційно розглядається як обов'язок по податковому обліку, сплаті та звітності.

При характеристиці податкового обов'язку, його складових вихідним положенням виступає імперативний метод регулювання галузі оподаткування, у якому немає й не може бути жодних проявів диспозитивності у відносинах уповноваженого й підлеглого суб'єктів. Специфічною рисою податково-правового регулювання є юридична нерівність суб'єктів податкового права. Вона базується на нееквівалентній природі фінансових відносин, що відображається у змісті й структурі прав і обов'язків суб'єктів податкового права, коли одні суб'єкти мають юридично владні повноваження стосовно інших. Держава або уповноважений нею орган реалізує свою компетенцію через владні приписи, тоді як інша сторона реалізує компетенцію, яка залежить від функцій органів влади та управління¹.

Таким чином, під податковим обов'язком, що покладається на платника податків і зборів, слід розуміти обов'язок кожного (платника) сплачувати у відповідний бюджет або державний цільовий фонд у повному обсязі й у встановленому законом порядку (засобом) та у відповідні терміни суму податку або збору (податкового зобов'язання), який забезпечується державним примусом та кореспондується з компетенціональним правообов'язком органів фінансової діяльності держави.

Як видно з наведеного формулювання, досліджувана категорія складається з обов'язку:

1) для фізичних осіб, що впливає з вимог закону – ст. 67 Конституції України, для юридичних осіб з норм спеціальних законів, регу-

¹ Кучерявенко Н. П. Курс налогового права: В 6 т. – Харьков: Легас, 2005. – Т. III: Учение о налоге. – С. 375.

люючих сферу оподаткування¹. Наприклад, підпунктом 3.1.1 п. 3 ст. 3 Закону України від 27.06.1997 р. № 168/97-ВР «Про податок на додану вартість» передбачено, що об'єктом оподаткування є операції платників податків із продажу товарів (робіт, послуг) на митній території України, тобто на суб'єкта, зареєстрованого як платник податку на додану вартість, при продажу товару (робіт, послуг) покладається обов'язок по сплаті податку на додану вартість;

2) сплатити визначену законом суму (під якою мається на увазі податкове зобов'язання платника) у відповідний бюджет або фонд, тобто здійснити платіж у грошовій формі суму податку (винятком є сплата в натуральному еквіваленті);

3) сплати податку, яка має бути здійснена в повному обсязі: така сплата можлива лише в тій кількості, у якій указано в законі (без винятку); тільки при повній сплаті можливо вести мову про виконання платником податкового обов'язку по сплаті конкретного податку або збору;

4) сплати суми податку чи збору, яка має здійснюватися у визначеному і точно встановленому законом порядку (засобом);

5) сплати суми податку, збору, яку належить здійснити у визначеній точно встановлені законом строки;

6) подання звітності у встановленій формі та порядку.

Податковий обов'язок у широкому сенсі може бути диференційований і за видовими обов'язками платника податків, що виникають по кожному податку і збору. Сукупність же подібних обов'язків складатиме комплекс податкових обов'язків платника податків або податковий обов'язок у широкому сенсі. Ми повністю солідарні з думкою, що всі податкові обов'язки та права так чи інакше виступають похідними від конституційного податкового обов'язку².

Сьогодні не існує закріпленого у законодавстві поняття «податковий обов'язок платника податків», це не дозволяє достатньо точно визначити його рамки, тобто вирізнити складові. Але вони вагомим тим, що позначають питання й окреслюють межі, в рамках яких необхідно провадити розмежування, тому що формулювання поняття «податко-

¹ Див.: Про систему оподаткування: Закон України від 25.06.1991 р. № 1251-ХІІ // Відом. Верхов. Ради України. – 1991. – № 39. – Ст. 510; Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами: Закон України від 21.12.2000 р. № 2181-ІІІ // Відом. Верхов. Ради України. – 2001. – № 10. – Ст. 44.

² Див.: Основы налогового права: Учеб. пособие / Под ред. Н. П. Кучерявенко. – Харьков: Легас, 2003. – С. 170–171.

вий обов'язок» і його складових є необхідною умовою при наступному визначенні особи як платника податків. Такими складовими, що становлять систему податкового обов'язку, виступають обов'язки:

- 1) по веденню податкового обліку (податкової реєстрації);
- 2) по сплаті податків і зборів;
- 3) по податковій звітності.

Однак з огляду на важливість цієї складової для системи податкового обов'язку відзначимо, що підпунктом 4.1.3 п. 4.1 ст. 4 Закону України від 21.12.2000 р. № 2181-III «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» передбачається: якщо відповідно до визначених законами правил податкового обліку податкова звітність щодо окремого податку, збору (обов'язкового платежу) складається наростаючим підсумком, то податкова декларація за результатами останнього податкового періоду року прирівнюється до річної податкової декларації, при цьому остання (річна) не подається. Встановлення форм або методів обов'язкової податкової звітності, що передбачають подання зведеної інформації щодо окремих доходів, витрат, пільг, інших елементів податкових баз, що були раніше відображені в податкових деклараціях або розрахунках по окремих податках, зборах (обов'язкових платежах), не дозволяється, якщо інше не встановлено законами з питань оподаткування.

Наступним виокремлюється обов'язок по сплаті податків, зборів (інших обов'язкових платежів), під яким мається на увазі обов'язок сплачувати податок чи збір (обов'язковий платіж) вчасно, у повному обсязі й у встановленому законом порядку¹. Вказаний обов'язок розуміється саме у вузькому сенсі. Третьою складовою є податкова звітність, яка відбивається в обов'язку: а) скласти документи податкової звітності за формою, встановленою законодавством; б) подавати податкову звітність у податкові (інші уповноважені) органи в строки, встановлені законодавством, і в) зберігати документи податкової звітності протягом строку, визначеного законодавством. За критерієм виникнення першою складовою податкового обов'язку виступає обов'язок по веденню податкового обліку (податкової реєстрації).

Обов'язок по податковій реєстрації, що виявляється у присвоєнні платникові податків ідентифікаційного номера і виражається в обов'язковій постановці на податковий облік в органах державної

¹ Див.: Основы налогового права: Учеб. пособие / Под ред. Н. П. Кучерявенко. – Харьков: Легас, 2003. – С. 170.

податкової служби. Це впливає насамперед із вимог нормативних актів: статей 1, 2, 5 і 9 Закону України «Про державний реєстр фізичних осіб – платників податків та інших обов'язкових платежів», статей 9 і 10 Закону України «Про систему оподаткування», пунктів 4–6 Інструкції «Про порядок обліку платників податків», пункту 7 преамбули до неї, пунктів 9, 13–15 Постанови КМУ «Про створення Єдиного державного реєстру підприємств та організацій України» та ін. Згідно зі ст. 4 Закону України «Про державний реєстр фізичних осіб – платників податків та інших обов'язкових платежів» державна реєстрація юридичних осіб і фізичних осіб – підприємців – це засвідчення факту створення або припинення юридичної особи, знаходження або позбавлення статусу підприємця фізичною особою, а також здійснення інших реєстраційних дій, передбачених цим Законом, шляхом внесення відповідних записів у Єдиний державний реєстр. Державна реєстрація відповідно до ст. 5 зазначеного Закону провадиться за місцем знаходження юридичної особи або за місцем проживання фізичної особи – підприємця.

Закон України від 22.05.2003 р. № 889-IV «Про податок з доходів фізичних осіб» у п. 1.14 ст. 1 наводить поняття податкової адреси фізичної особи, під яким розуміється місце постійного або переважного проживання платника податків, місце його податкової реєстрації, визначене відповідно до законодавства. Першою складовою податкового обов'язку є обов'язок по веденню податкового обліку, що виступає наслідком виконання обов'язку по податковій реєстрації, але являє собою більш важливу і суттєву складову податкового обов'язку платника. Облік платників, реалізація обов'язків по податковій реєстрації належить до особливостей правового регулювання одного з основних елементів правового механізму податку, облік об'єктів оподаткування до іншого, вказані облікові обов'язки – це автономні блоки правового статусу та правового режиму¹. Адже податкова реєстрація як юридичний факт може здійснитися один раз і потім не змінюватися, а вести податковий облік необхідно постійно в міру наявності та зміни об'єктів оподаткування. Ця складова системи виражається в обов'язках:

– вести податковий облік доходів і витрат, об'єктів оподаткування, а також обов'язково відображати в податковому обліку і фінансовій звітності зміни в доходно-видаткових показниках і в об'єктах оподаткування;

¹ Див.: Кучерявенко Н. П. Курс налогового права: в 6 т. – Харьков: Легас, 2005. – Т. III: Учение о налоге. – С. 386.

– подавати контролюючим органам у встановлених законодавчими актами випадках документи обліку і звітності;

– зберігати документи обліку, що відбивають доходи й витрати, об'єкти оподаткування та їх динаміку протягом строків, визначених законодавством.

З усього викладеного можна зробити висновок, що обов'язок по реєстрації виступає першою складовою (за ознакою виникнення) системи досліджуваної нами категорії й органічно входить в обов'язок по веденню податкового обліку. Його підвалинами служать розпорядження нормативних актів, що регулюють сферу оподаткування, за невиконання або порушення вимог яких передбачається певна відповідальність. Однак тільки в сукупності та взаємореалізації може існувати ця складова податкового обов'язку.

Крім того, правове регулювання обов'язку по здійсненню податкового обліку є первинною; включає два блоки: обов'язки по обліку платників та обліку об'єктів оподаткування; виступає підставою для визначення сум податків, що підлягають сплаті та визначає коло осіб-платників; закріплюють особливі режими оподаткування¹. За таких підстав вказаний обов'язок також має ознаки імперативності та складає систему елементів податкового обов'язку в цілому. Податковий облік необхідно розглядати як певну підготовчу стадію в податковому процесі, на якій формуються передумови виникнення податкового обов'язку. Виникнувши спочатку як індивідуальна фіксація майнового стану, облік поступово охоплює відносини між суб'єктами, визначає співвідношення майнових інтересів різних учасників господарських відносин².

Фактично з появою поняття обліку й пов'язується виникнення безпосередньо бухгалтерського обліку. Податковий облік являє собою встановлену податковим законодавством послідовність дій податкових органів по здійсненню реєстрації, перереєстрації або зняттю з реєстрації осіб, що підлягають податковому обліку, а також діяльність податкових органів по веденню Єдиного державного реєстру платників податків. Поняття «податковий облік» чинним законодавством не визначене й, фактично, не використовується. Виходячи зі змісту й підходів податкового законодавства податковий облік можна характери-

¹ Див.: Кучерявенко Н. П. Курс налогового права: в 6 т. – Харьков: Легас, 2005. – Т. III: Учение о налоге. – С. 386–387.

² Див.: Мінаєва О. М. Правове регулювання податкового обліку в Україні: Дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Ольга Михайлівна Мінаєва. – Х., 2007. – С. 53–54.

зувати як бухгалтерський облік, що здійснюється з метою оподаткування, як систему збору, фіксації й обробки інформації, необхідної для правильного обчислення податкового обов'язку платника. Податковий облік можна аналізувати у двох аспектах: податковий облік у широкому й вузькому значенні. Розгорнуте значення податкового обліку охоплює процес фіксації майна платника податків, учинених ним господарських операцій і їх результатів. Вузьке значення податкового обліку передбачає використання спеціалізованої облікової системи, використовуваної винятково з метою оподаткування, для визначення суми податку або збору¹.

Другим за критерієм виникнення в системі обов'язків платника податків і зборів виступає: обов'язок по сплаті податків і зборів, що існує у двох аспектах. Насамперед, це основний конституційний обов'язок платити податки і збори в порядку й у строки, передбачені законом. По-друге, це обов'язок правильно, вчасно й у повному обсязі сплачувати суму податку (податкового зобов'язання) відповідно до вимог чинного законодавства України. У цьому зв'язку ще Ю. А. Ровинський звертав увагу на те, що на підприємства й організації покладатиметься обов'язок обчислення й перерахування у відповідний строк певної суми платежів. Такий юридичний обов'язок пов'язано з відповідальністю посадових осіб, організацій і підприємств, що мають фінансові зобов'язання перед державою, а найважливішим обов'язком громадянина як учасника податкових правовідносин є здійснення в необхідний строк установленого платежу².

Під таким зобов'язанням згідно зі ст. 1 Закону України від 21.12.2000 р. № 2181-III «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» розуміється зобов'язання платника податків сплачувати в бюджети або державні цільові фонди відповідну суму коштів у порядку й у строки, визначені цим Законом або іншими законами України.

Необхідно пам'ятати, що вказаному вище обов'язку платника кореспондується й компетенціональний правообов'язок з боку органів фінансової діяльності, насамперед, податкових органів, які зобов'язані виконувати покладені на них функції. Вбачається, що обов'язок по сплаті податків і зборів як складова у потрійній системі категорії в цілому є

¹ Мінаєва О. М. Правове регулювання податкового обліку в Україні: Дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Ольга Михайлівна Мінаєва. – Х., 2007. – С. 53–54.

² Див.: Ровинский Е. А. Советское финансовое право: Учебник. – М.: Госюриздат, 1957. – С.153, 158.

найбільш значущим для держави, оскільки в результаті його виконання встановлена сума податку, збору або обов'язкового платежу (податково-го зобов'язання) надходить у бюджет або державний цільовий фонд. Однак говорити про те, що це основний вид обов'язку, на наш погляд, не можна. Необхідно враховувати той факт, що виконання зазначеного обов'язку неможливе без існування першої (за критерієм виникнення) складової, що становить систему податкового обов'язку в цілому.

Третьою складовою досліджуваної нами категорії є обов'язок по податковій звітності, що виражається в обов'язковому і правильному складанні документів податкової звітності за формою, встановленою законодавством, у поданні даних і документів відповідним органам у визначений строк і збереженні документів податкової звітності протягом строку, встановленого законодавством. Так, у ч. 2 ст. 67 Конституції України передбачається, що всі громадяни щорічно подають до податкових інспекцій за місцем проживання декларації про свій майновий стан та доходи за минулий рік у порядку, встановленому законом. Наприклад, ст. 16 Закону України від 22.05.2003 р. № 889-IV «Про податок з доходів фізичних осіб» закріплює, що фізична особа, відповідальна згідно з вимогами цього Закону за нарахування й утримання податку, платить (перераховує) його у відповідний бюджет; у випадку, коли така фізична особа є податковим агентом, сплачує податок за місцем реєстрації в податкових органах, в інших же випадках – за його податковою адресою.

Розглядуваний податковий обов'язок має за мету: а) фіксацію всіх господарських (прибутково-видаткових) операцій платника й об'єктів оподаткування; б) контроль за строками сплати податків і зборів і в) контроль за правильністю обчислення сум податків і зборів, а також надає можливість податковим органам провести перевірку правильності, своєчасності й повноти сплати протягом строку збереження необхідних документів.

Під податковою звітністю мається на увазі «сукупність дій платника податків (або особи, яка його представляє) і податкового органу по складанню, веденню і здаванню документів установленої форми, що містять відомості про результати діяльності платника податків, його майнове становище, фіксує процес обчислення податку, а також суму, що підлягає сплаті в бюджет»¹. Згідно з п. 1.11 ст. 1, підпунктами 4.1.1

¹ Див.: Основы налогового права: Учеб. пособие / Под ред. Н. П. Кучерявенко. – Харьков: Легас, 2003. – С. 152.

і 4.1.4 п. 4.1 ст. 4 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами», а також п. 10.10 ст. 18 Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб» усі фізичні особи зобов'язані сплачувати прибутковий податок (податок на доходи відповідно до нового Закону). Причому громадяни зобов'язані до березня року, наступного за звітним, подати за місцем проживання декларацію про суму сукупного доходу, крім тих громадян, які одержують доходи тільки за основним місцем роботи¹. Платник податків – фізична особа відповідно до чинного законодавства може не подавати податкової звітності у випадку, якщо даний обов'язок покладено на податкового агента. Податковий звіт подається платником за підсумками звітного періоду у встановлений законодавством термін. Строки податкової звітності встановлюються окремо по кожному податку. Першим днем подання звітності вважається день, що настає за днем закінчення звітного податкового періоду. Останнім днем визначається день, встановлений нормою закону; у разі якщо на такий день випадає вихідний або святковий день, то останнім строком подання звітності вважається день, що настає за вихідним (святковим), робочий (банківський) день².

Підставами виникнення всіх без винятку правовідносин у суспільстві є юридичні явища (факти) – усвідомлені дії, події, які найчастіше, як правило, не залежать від волі осіб. Юридичними фактами, приміром, можуть виступати конкретні життєві обставини, з якими норми права пов'язують виникнення, зміну або припинення правовідносин³. Як такі факти, наприклад, варто розглядати: а) одержання прибутку; б) здійснення обороту по реалізації товарів (робіт, послуг); в) виготовлення підакцизних товарів тощо. На наш погляд, твердження щодо виникнення у платника обов'язку по сплаті податку з моменту появи в нього об'єкта оподаткування належить безпосередньо до обов'язку по сплаті нарахованих сум податків, тобто до однієї зі складових категорії «податковий обов'язок».

¹ Див.: Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами: Закон України від 21.12.2000 р. № 2181-III // Відом. Верхов. Ради України. – 2001. – № 10. – Ст. 44 (статті 1, 4); Про податок з доходів фізичних осіб: Закон України від 22.05.2003 р. № 889-IV // Відом. Верхов. Ради України. – 2003. – № 37. – Ст. 308.

² Див.: Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами: Закон України від 21.12.2000 р. № 2181-III // Відом. Верхов. Ради України. – 2001. – № 10. – Ст. 44.

³ Див.: Хропанюк В. М. Теорія державства і права: Учеб. для вузов. – М.: Дабахов, Ткачов, Дымов, 1995. – С. 318.

Свідченням того, що фінансово-правове регулювання дійсно значною мірою здійснюється «по юридичних фактах», є, зокрема, вимога, закріплена у ст. 17 Податкового кодексу Російської Федерації про обов'язкову вказівку при встановленні будь-якого податку такого елемента, як об'єкт оподаткування. Виникнення обов'язку по сплаті будь-якого податку найчастіше пов'язують з діями особи. Наприклад, імпорт юридичною особою, яка здійснює підприємницьку діяльність, товарів на територію держави породжує правовідносини по сплаті податку на додану вартість, що є правоутворюючим юридичним фактом. Так підпунктом 3.1.2 п. 3.1 ст. 3 Закону України від 03.04.1997 р. № 168/97-ВР «Про податок на додану вартість» передбачено, що об'єктами оподаткування є ввезення (пересилання) товарів на митну територію України та отримання робіт (послуг), що надаються нерезидентами для їх використання або споживання на митній території України, в тому числі операції із ввезення (пересилання) майна за договорами оренди (лізингу), застави та іпотеки.

У свою чергу, ми вважаємо, що пов'язувати підстави виникнення, зміни або припинення податкових правовідносин та податкового обов'язку або тільки з об'єктами оподаткування, або тільки з юридичними фактами є однобічним, оскільки умовами динаміки податкових правовідносин виступають податкова правосуб'єктність і податково-правова норма, а підставою їх виникнення, функціонування і припинення – відповідний юридичний факт; без наявності хоча б однієї з цих обов'язкових ознак правовідносин вони не можуть ні виникнути, ні існувати.

Динаміка податкових правовідносин пов'язана з реальними життєвими обставинами, що мають юридичне значення, тобто з юридичними фактами – конкретними життєвими обставинами, з настанням яких норма права пов'язує виникнення, зміну і припинення правовідносин. з точки зору М. П. Кучерявенка, для появи відносин у сфері оподаткування має існувати відповідний комплекс різноманітних за змістом взаємозалежних юридичних явищ, взаємодія яких передбачає розвиток правовідносин. Обов'язок по сплаті податку, як пише вчений, виникає за наявності підстав, передбачених законодавством. Одним із досить важливих питань податкового права, особливо при регулюванні правовідносин із приводу сплати податків і зборів, є з'ясування моменту, з якого виникає обов'язок сплати податку¹. Законодавство,

¹ Див.: Кучерявенко Н. П. Налоговое право: Учебник. – Харьков: Легас, 2001. – С. 40.

що регулює порядок внесення даних платежів, пов'язує обов'язок їх сплати з настанням обставин, передбачених законами і підзаконними актами. На нашу думку, податковий обов'язок платника є первинним щодо конкретних правовідносин, що виступають реалізацією цього правового явища. Податковий обов'язок – це безпосередній і першочерговий обов'язок платника податку по сплаті податку або збору за наявності певних обставин, можливість віднесення конкретного суб'єкта до категорії платників податку, зумовленого як такого чинним законодавством України. Спираючись на наведене, можемо зробити висновок, що кожен (платник податків та зборів), хто має податкову правосуб'єктність згідно з чинним законодавством України, знаходиться на її території, має у своєму розпорядженні об'єкти оподаткування, зобов'язаний сплатити покладені на нього податки та збори (обов'язкові платежі) в порядку, в строки і способом, визначеним у законодавстві, та звітувати щодо такої сплати.

Обов'язок по веденню податкового обліку виникає у платника податків за наявності об'єкта обліку після виконання ним свого реєстраційного обов'язку. Обов'язок по веденню податкового обліку пов'язаний з юридичним фактом – одержанням об'єкта оподаткування і юридичною нормою, яка зв'язує появу об'єкта з обов'язком по його відображенню в документальному вигляді: або на матеріальному, або електронному носіях (Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» і Закон України від 25.06.1991 р. № 1251-XII «Про систему оподаткування»). Обов'язок по податковому обліку нерозривно пов'язаний з безпосередньою сплатою й наступною звітністю про таку сплату та такий облік. На наш погляд, назріла нагальна потреба законодавчо закріпити: а) обов'язок платника вести податковий облік; б) поняття податкового обліку; в) зв'язок і співвідношення його з бухгалтерським обліком; г) документи податкового обліку (наприклад, податкові декларації) для можливості контролю за правильним і своєчасним виконанням як розглядуваного обов'язку, так і інших обов'язків платника по сплаті та звітності. Ми вже висловлювали свою думку щодо необхідності законодавчого закріплення обов'язку по веденню податкової звітності, коли досліджували юридичну природу податкового обов'язку, сформулювали її поняття і визначили систему її складових.

Виникнення обов'язку по сплаті податків і зборів. Друга складова категорії податкового обов'язку – обов'язок по сплаті податків і зборів – це

безпосереднє нарахування суми податку, збору й подальша його сплата у відповідний бюджет України в порядку, передбаченому законами про конкретні податки та збори. Цей обов'язок, на наш погляд, виступає основним для платника, однак він не є виключним. І якщо у вузькому його сенсі в цьому й полягає конституційний обов'язок платника, то в широкому – це друга складова категорії «податковий обов'язок». Розглядувана складова податкового обов'язку з'являється з моменту здійснення юридично значимих дій податково-право-суб'єктною особою. Обов'язок по сплаті податків і зборів виникає за наявності підстав, установлених законодавством про податки та збори. Наприклад, обов'язок сплати земельного податку виникає в силу вимог статей 1 та 2 Закону України від 03.07.1992 р. № 2535-ХІІ «Про плату за землю», які закріплюють, що власники земельних ділянок, земельних паїв і землекористувачі, крім орендарів та інвесторів – учасників угоди про розподіл продукції, платять земельний податок, тобто юридичним фактом тут виступає одержання у власність (користування) об'єкта оподаткування – земельної ділянки. За ст. 3 Закону України від 28.12.1994 р. № 334/94-ВР «Про оподаткування прибутку підприємств» під об'єктом, з одержанням якого пов'язується обов'язок сплати податку, виступає прибуток.

Отже, можемо зробити висновок, що обов'язок по сплаті конкретного податку або збору пов'язано виключно з вимогою закону, що регулює порядок його сплати, і виникає у платника за наявності в нього об'єкта оподаткування відповідним податком або збором. Сплата податку або збору – це сукупність юридично значимих дій платника податків (зборів) по фактичному внесенню сум податку (збору), що підлягають сплаті в певний бюджет або цільовий фонд держави. У динаміці податкового обов'язку займають вторинне за критерієм виникнення місце, але, як видно, дуже істотне для формування бюджетної системи держави. Останнє поняття використовується при безпосередньому нарахуванні й сплаті сум податків і зборів, що відображається вже в грошово-майновій формі. Інакше кажучи, це вже як й облік та звітність, тобто реалізація платником свого податкового обов'язку на практиці.

Виникнення обов'язку по податковій звітності. Третьою складовою категорії «податковий обов'язок» виступає обов'язок по податковій звітності. Досліджуваний вид обов'язку є заключним етапом у виконанні податкового обов'язку і в цілому, й по конкретному виду

податку. Обчислення і сплата податку передбачають здійснення належним чином обліку й розрахунку, результати яких відображаються у відповідній формі податкової звітності¹. Зазначена вище складова податкового обов'язку, як і дві попередніх, має свої особливості, які залежать від суб'єкта податкових правовідносин і виявляються в його правовому статусі. Наприклад, фізична особа зобов'язана подати декларацію про доходи згідно з підпунктом в) п. 19.1 ст. 19 Закону України від 22.05.2003 р. № 889-IV «Про податок з доходів фізичних осіб». Цим правовим актом передбачається, що платник податку повинен: по-перше, подати декларацію за встановленою законодавством формою й у визначений термін у випадках, коли згідно з нормами даного Закону таке подання є обов'язковим; по-друге, відповідно до підпункту б п. 18.9 ст. 18 зазначеного Закону задекларувати інформацію, достатню для ідентифікації себе як платника податку і визначення суми податкових зобов'язань або суми бюджетного відшкодування надмірно сплаченого податку; по-третє, за п. 18.10 ст. 18 цього ж Закону до 1 березня року, що настає за звітним, вправі звернутися із запитом до відповідного податкового органу з проханням заповнити річну податкову декларацію, а податковий орган зобов'язаний надати безкоштовні послуги по такому заповненню, тобто проявляється кореспондований компетенціональний правообов'язок податкових органів; відмова посадовців цього органу від такого заповнення звільняє платника від відповідальності за неповне або неправильне декларування своїх доходів.

Більш складною, тривалою й відповідальною процедурою є податкова звітність фізичних осіб, які займаються підприємницькою діяльністю, як на загальній системі оподаткування, так і на спрощеній, а також юридичних осіб. Це може бути пов'язано як з різними видами діяльності, так і з різними видами звітності по різних видах податків і зборів, так і з кількістю фінансових операцій, результати яких в остаточному підсумку мають бути відбиті в податковій звітності суб'єкта, а також додатково з обов'язками податкового агента. Виникнення обов'язку по податковій звітності, таким чином, пов'язано з відповідними нормами податкового права, з конкретними юридичними фактами, з настанням яких у суб'єктів податкових правовідносин з'являються

¹ Див.: Основи податкового права: Учеб. пособие / Под ред. Н. П. Кучерявенко. – Харьков: Легас, 2003. – С. 152; Кучерявенко Н. П. Налоговое право: Учебник. – Харьков: Легас, 2001. – С. 225; Перепелица М. А. Правовое регулирование статуса плательщиков налогов и сборов в Украине. – Харьков: Легас, 2003. – С. 81.

юридично значимі наслідки. Виникненню обов'язку по податковій звітності передують обов'язок по реєстрації й податковому обліку та обов'язок по сплаті податків і зборів. Момент виникнення обов'язку по сплаті податків та зборів (обов'язкових платежів) і, відповідно, обов'язку по звітності в кожному випадку й по кожному виду податку не збігаються з моментом виникнення податкового обов'язку, передбаченого ст. 67 Конституції України, тому що це податковий обов'язок у широкому сенсі, а конкретні податкові закони – це податковий обов'язок у вузькому його розумінні. У той же час сплата податку не звільняє платника від обов'язку сплатити цей податок (або інші податки, збори, обов'язкові платежі) наступного разу. Скасування податку, у свою чергу, не надає платникові гарантії його невведення в майбутнє і не позбавляє його обов'язку сплати інші податки. Обов'язок по сплаті податків і зборів (обов'язкових платежів) – це безпосереднє нарахування суми податку, збору (обов'язкового платежу) й подальша його сплата платником у відповідний рівень бюджетної системи України, а також надання в певному порядку звітності про його сплату.

Зміна податкового обов'язку. Наступною в динаміці податкового обов'язку виступає стадія зміни даного правового явища. Тут варто відповісти на запитання: чи можлива законна зміна податкового обов'язку, тобто обов'язку, передбаченого ст. 67 Конституції України. Так, І. І. Кучеров пов'язує зміну податкового обов'язку з рішеннями податкового органу. Він пише, що «призупинення податкового обов'язку здійснюється за рішенням податкового органу лише в тих випадках, коли платник податків – фізична особа визнана безвісти відсутньою або недієздатною, а належного йому майна недостатньо для виконання зазначеного обов'язку»¹. Ми ж вважаємо недостатньо обґрунтованою таку позицію, тому що рішення про визнання особи померлою або безвісти відсутньою приймає виключно суд, а податковий орган, у свою чергу, вже на виконання цього рішення суду припиняє податковий обов'язок і в силу цього не вправі його залишити. Динамічний розвиток податкового обов'язку також неможливий без суб'єкта – фізичної особи.

Пункт 15 Положення про єдиний реєстр підприємств і організацій України дозволяє перереєстрацію (створення) суб'єкта господарської діяльності, який є правонаступником прав і майнових зобов'язань свого попередника зі збереженням за ним ідентифікаційного номера.

¹ Див.: Кучеров І. І. Налоговое право России: Курс лекций. – М.: ЮрИнфоР, 2001. – С. 106.

Вимога про незмінність останнього свідчить про збереження й усіх податкових обов'язків реорганізованих осіб. «Реорганізацією платника податків з метою оподаткування є зміна його правового статусу (зміна назви, злиття з іншим платником податків, поділ платника податків на декількох юридичних осіб, виділення з одного платника податків інших). Отже, з позицій податкового права йдеться не про припинення прав та обов'язків, правосуб'єктності (правового статусу) реорганізованої особи і про їх поновлення, а тільки про зміну правового статусу (зміну податкових прав та обов'язків, правосуб'єктності)»¹. Адже після процесу реорганізації такого платника можуть виникнути як нові об'єкти оподаткування, розширення або, навпаки, зменшення податкової бази, або зменшення обсягів здійснення якого-небудь виду діяльності, або взагалі припинення певного виду діяльності, що, на наш погляд, викликає до життя і зміну обсягу податкового обов'язку такого платника податків і зборів.

Вважаємо, що визнавати процес призупинення припиненням, а відновлення – виникненням податкового обов'язку було б хибним, оскільки йдеться про того самого платника і про той самий невиконаний податковий обов'язок. «Так, якщо фізична особа – платник податків, визнана в судовому порядку безвісти відсутньою або померлою, раптом з'являється, то податковий обов'язок такої особи підлягає відновленню незалежно від строків позовної давності. Хоча, ймовірно, мова в такому випадку йтиме вже про податковий борг (податковий обов'язок + нарахована пеня, штраф) і суму податкового обов'язку, що входить у податковий борг, особа буде зобов'язана сплатити»². Погоджуємося з таким твердженням, але одразу ж звернемо увагу, що в зазначеній вище ситуації сумлінного платника податків неможливо залучати до відповідальності за невиконання обов'язку, якщо він доведе, що не міг його виконати. Щодо сплати штрафу та пені вважаємо, що так категорично до даної ситуації підходити не слід, дане питання необхідно вирішувати в судовому порядку. Загальний податковий обов'язок змінити неможливо.

На нашу думку, змінити конституційний обов'язок неможливо, оскільки його підвалини становить вищевказана норма-принцип, яка не містить ніякої зміни в існуючому становищі. Навряд чи можливо уявити будь-яку зміну в обов'язку сплачувати податки і збори

¹ Див.: Основы налогового права: Учеб. пособие / Под ред. Н. П. Кучерявенко. – Харьков: Легас, 2003. – С. 172.

² Там само. – С. 173.

в порядку й розмірах, установлених законом. Зміна досліджуваного обов'язку за названими ознаками для окремих суб'єктів неможлива. А що стосується пільг, які надаються окремим суб'єктам, то, поперше, вони надаються за визначеними в законі або іншому нормативному акті підставами для певних категорій суб'єктів; по-друге, їх надання може звільнити від сплати всієї суми податку або її частини, яку платник зобов'язаний сплатити, але ніяк не від конституційного обов'язку, а також його складових – обов'язку по податковій реєстрації, обліку або звітності. Не існує на законодавчому рівні також переліку пільг по реєстрації, податковому обліку або податковій звітності. Можна стверджувати, що зміни можливі тільки в обсязі елементного складу, тобто в обсязі прав та обов'язків, покладених на суб'єкта. Зміни можливі в обов'язку: по податковій реєстрації й податковому обліку, по сплаті сум податків і зборів та по податковій звітності.

Зміну обов'язку по веденню податкового обліку варто розглянути з погляду на процес реєстраційних змін, можливих у зобов'язаного суб'єкта, тому що від правового статусу останнього залежить обсяг та вид його податкового обліку. Отже, зміни в обов'язку по реєстрації пов'язані з положеннями ч. 2 ст. 5 Закону України «Про державний реєстр фізичних осіб – платників податків і зборів та інших обов'язкових платежів»¹, відповідно до якого до державного реєстру не вноситься інформація про осіб, які за своїми релігійними або іншими переконаннями категорично відмовилися від присвоєння їм ідентифікаційного номера й офіційно повідомили про це відповідні державні органи. Зміни в даному випадку полягають у тому, що порядок податкової реєстрації змінено, але від цього всі інші складові не змінюються, і обов'язок платити законно встановлені податки і збори за наявності у суб'єкта об'єкта оподаткування залишився, як і норми закону, що визначає дані об'єкти як об'єкти оподаткування. Що стосується питання щодо зміни порядку ведення податкового обліку, то ця складова може трансформуватися при зміні зобов'язаним суб'єктом системи оподаткування й системи звітності із загальної на спрощену, що передбачено Указом Президента України від 03.07.1998 р. № 727/98 «Про спрощену систему оподаткування, обліку і звітності суб'єктів малого

¹ Див.: Про Державний реєстр фізичних осіб – платників податків та інших обов'язкових платежів: Закон України від 22.12.1994 р. № 320/94-ВР // Відом. Верхов. Ради України. – 1995. – № 2. – Ст. 10, (стаття 5).

підприємництва»¹. Для цього суб'єкту малого підприємництва – юридичній особі необхідно подати письмову заяву в орган державної податкової служби за місцем державної реєстрації не пізніше ніж за 15 днів до початку наступного звітного (податкового) періоду (кварталу) за умови сплати всіх установлених податків і обов'язкових платежів, строк сплати яких настав на дату подання заяви.

Таким чином, для зміни обов'язку по податковому обліку необхідним є юридичний факт (дія) – письмове волевиявлення зобов'язаного суб'єкта і нормативний акт, що передбачає можливість такої зміни. Водночас законодавець увів обмеження для такого роду зміни системи податкового обліку по кількості разів у календарний рік, чим обмежив можливість платників щодо маніпуляції з цим податковим обов'язком.

При ліквідації державної реєстрації суб'єкта підприємницької діяльності – фізичної особи загальний конституційний обов'язок переходить до платника – фізичної особи, і облік витрат (доходів) відбувається вже в силу вимог закону², тобто він змінює свою форму, але не сутність. При реорганізації (виділенні, об'єднанні) юридичної особи, створенні нею відокремлених підрозділів обов'язок по податковому обліку також трансформується (змінюється), але не зникає, а набуває нової форми. Наприклад, сплата консолідованого податку на прибуток означає, що у випадку, якщо юридична особа обрала в поточному році консолідовану сплату податку на прибуток і протягом цього ж року створила нові філії, то підсумки господарської діяльності новостворених філій мають враховуватися при розрахунку консолідованого балансу, починаючи з того звітного (податкового) кварталу року, коли такі філії були створені. Про створення нових філій і приєднання їх до консолідованої сплати материнське підприємство має повідомити в державний податковий орган за своїм місцезнаходженням про місцезнаходження цих нових філій; отже, обов'язок набуває іншої форми.

Зміна обов'язку по сплаті податків і зборів також (як і попередня складова) можлива тільки при суворому дотриманні передбачених законодавством правил і підстав до цього. Це пов'язано насамперед з тим,

¹ Див.: Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва: Указ Президента України від 03.07.1998 р. № 727/98 // Офіц. вісн. України. – 1998. – № 27. – С. 1.

² Див.: Про податок з доходів фізичних осіб: Закон України від 22.05.2003 р. № 889-IV // Відом. Верхов. Ради України. – 2003. – № 37. – Ст. 308.

що ця складова категорії «податковий обов'язок» виступає основною, оскільки від її належного виконання залежить доходна частина бюджету держави. Однак слід мати на увазі, що й тут можливі ситуації, коли цей обов'язок змінює свій вид. Так, у ст. 14 Закону України від 21.12.2000 р. № 2181-III «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» передбачається порядок надання розстрочки й відстрочки сплати своїх податкових зобов'язань платниками податків. Пункт 14.1.1 зазначеного Закону визначає, що під розстрочкою податкових зобов'язань розуміється надання платникові податків бюджетного кредиту на основну суму його податкових зобов'язань без урахування сум пені під відсотки, розмір яких дорівнює розмірові пені, визначеній відповідно до п. 16.4 ст. 16 Закону. Під п. 14.1.2 закону мається на увазі перенесення сплати основної суми податкових зобов'язань платника податків на більш пізній строк без урахування сум пені під відсотки, розмір яких дорівнює розмірові пені, визначеній відповідно до п. 16.4 ст. 16 цього Закону. Необхідно виходити з тієї обставини, що така зміна пов'язана тільки з перенесенням строку сплати, але не з фактом або обов'язком сплатити необхідну суму. Отже, зазначеними вище нормативними документами змінено строк сплати податку на додану вартість, визначений п. 7.3 ст. 7 Закону України від 03.04.1997 р. № 168/97-ВР «Про податок на додану вартість». Відповідно до Закону датою виникнення податкових зобов'язань є дата в податковому періоді, у якому виконані юридично значимі дії з продажу товарів (робіт, послуг), а податковим періодом згідно з п. 7.9 цієї ж статті виступає місяць або квартал.

Зміна обов'язку по податковій звітності – це можливість надання звіту по іншій законодавчо визначеній формі й в іншому законодавчо визначеному порядку¹. Цей обов'язок тісно пов'язаний з обов'язком по сплаті податків і зборів, а також з обов'язком по податковому обліку. Інакше кажучи, зміна звітності пов'язана з волевиявленням суб'єктів щодо переходу, наприклад, від загальної системи оподаткування на спрощену систему звітності, що передбачено Указом Президента України від 03.07.1998 р. № 727/98 «Про спрощену систему оподаткування, обліку і звітності суб'єктів малого підприємництва», тобто змінюється як обсяг, порядок, так і форми звітності. Цей перехід, як уже зазначалося, відбувається як для фізичних, так і для юридичних осіб. Така зміна можлива при переході платника податків – юридичної осо-

¹ Див.: Перепелица М. А. Правовое регулирование статуса плательщиков налогов и сборов в Украине. – Харьков: Легас, 2003. – С. 83.

би на сплату, наприклад, консолідованого податку. у зв'язку із цим юридичним фактом зобов'язаний суб'єкт повинен подати в органи податкової служби за своїм місцезнаходженням (за юридичною адресою) декларацію з відміткою «консолідована» і відобразити суми нарахованого податку по усіх філіях у рядку 13.4 податкової декларації по податку на прибуток¹, а також розрахунок-повідомлення поділу консолідованого податку між юридичною особою й філіями. Філії ж, у свою чергу, за місцем реєстрації (своїм місцезнаходженням) в органи податкової служби подають тільки розрахунок-повідомлення поділу консолідованого податку між їх материнською юридичною особою і даними філіями.

Таким чином, можна зробити висновки про те, що:

– по-перше, конституційний податковий обов'язок не може бути зміненим яким-небудь способом, окрім як внесенням змін у норми Конституції України, це стосується лише фізичних осіб. Щодо податкового обов'язку для юридичних осіб або по окремих податках і зборах, або по окремих складових, то слід зазначити, що вони можуть бути змінені шляхом прийняття нових або зміни старих норм податкового законодавства;

– по-друге, кожна із трьох складових податкового обов'язку платників податків і зборів за наявності законодавчо закріплених юридичних фактів та за волевиявленням цього зобов'язаного суб'єкта податкових правовідносин може змінитися. Однак варто зробити зауваження, що можливість даних змін, на наш погляд, пов'язана з реалізацією: а) принципу гнучкості – принципу системи оподаткування; б) принципу межі податкового тиску – принципу податкової системи України і в) принципу стимулювання підприємницької виробничої діяльності й інвестиційної активності – принципу податкового законодавства України, який передбачено ст. 3 Закону України від 25.06.1991 р. № 1251-ХІ «Про систему оподаткування».

Припинення податкового обов'язку. Третьою і заключною стадією у процесі динаміки виступає припинення податкового обов'язку. На відміну від двох попередніх, ця стадія розвитку податкового обов'язку виступає підсумковою як для держави, так і для платника податків і зборів. Але необхідно відразу зазначити, що припинення податкового обов'язку по конкретному податку не означає припинення взагалі

¹ Див.: Про затвердження форми декларації про прибуток підприємства та Порядку її складання: Наказ ДПА України від 08.07.1997 р. № 214 // Офіц. вісн. України. – 1997. – № 34. – С. 25.

всього конституційного обов'язку. Так, податковий обов'язок для фізичної особи виникає в момент народження людини і припиняється з її смертю; оголошення особи померлою або безвісти зниклою, а також у разі припинення нею всіх відносин з Україною як державою (тобто припинення податкового обов'язку, як і виникнення та зміна) пов'язано із закріпленими в нормах податкового законодавства підставами – конкретними юридичними фактами. У юридичної особи припинення конституційного податкового обов'язку також пов'язано з юридичними фактами, суворо визначеними в податковому законі, однак на відміну від фізичної особи юридична має особливості. Виникаючи з моменту легалізації юридичної особи, тобто з дати реєстрації в реєструючому органі, відкриття рахунку, постановки на облік як в органах податкової служби, так і в органах Пенсійного фонду, Фонду соціального захисту інвалідів тощо, відповідно до чинного законодавства України, даний обов'язок припиняється з моменту повної ліквідації юридичної особи, знищення її печаток і штампів, закриття рахунків у всіх кредитних і банківських установах, виключення підприємства, установи чи організації з державного реєстру підприємств і організацій.

У зазначеній процедурі неабияку роль відіграє окремий суб'єкт – ліквідаційна комісія підприємства, на яку покладається обов'язок по задоволенню всіх вимог кредиторів, насамперед по податкових зобов'язаннях цього підприємства. Виконання названої вимоги – першочерговий обов'язок даного суб'єкта, за невиконання або неналежне виконання якого передбачена відповідальність.

Однак для повного уявлення всього масиву правовідносин, що виникають у процесі реалізації заключного етапу податкового обов'язку – його припинення (коректніше сказати: виконання податкового обов'язку), слід звернутися до точок зору вчених-фінансистів, що порушували у своїх працях як проблему припинення податкових правовідносин, так і безпосередньо дослідження розглядуваної нами категорії. Для цього перш за все розглянемо нормативне закріплення цієї процедури. Пунктом 16.5 ст. 16 Закону України від 21.12.2000 р. № 2181-III «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» передбачена відповідальність банківських організацій за несвоєчасне перерахування коштів клієнтів-платників у рахунок сплати податків або зборів та звільнення таких клієнтів-платників від відповідальності за несвоєчасну або неповну сплату. Але вважаємо необхідним записати у норми

цього акта додатково умови, за наявності яких платник вважається таким, що виконав свій податковий обов'язок по сплаті. Такими обставинами, які необхідно записати у норми закону, пропонуємо вважати: а) пред'явлення платником податків у банк доручення на сплату відповідного податку або збору; б) наявність достатнього грошового залишку на рахунку платника для виконання обов'язку по сплаті податку або збору; в) нездійснення платником відкликання цього доручення на сплату податку або неповернення цього ж доручення особі банком; г) відсутність на момент пред'явлення в банк доручення на сплату податку, інших невиконаних вимог, пред'явлених до рахунку особи. Перелічені критерії характеризують тільки одну з трьох складових системи податкових обов'язків суб'єкта, і сплата сама по собі й становить підґрунтя бюджету, але без її підтвердження через податковий облік і звітність не можна вести мову про виконання податкового обов'язку в широкому сенсі. Вважаємо, що припинення податкового обов'язку пов'язувати тільки зі сплатою не можна. Необхідно пам'ятати про дві інші складові категорії, і тільки при виконанні всіх обов'язків платника податків можливо вважати таким, що виконав свій обов'язок перед державою (але тільки по конкретному податку чи збору).

Скасування податку як підстава припинення податкового обов'язку навряд чи може визнаватися однозначно, тому що обов'язок по сплаті податку припиняється, але тільки стосовно періоду, що настає за скасуванням податку, а не щодо минулого періоду (навіть якщо платник податку не сплатив і надалі цей податок було скасовано, обов'язок по сплаті податку за платником зберігається). Більше того, з нашого погляду, ніхто не застрахований від ситуації, що подібний податок може бути введено в майбутньому, а також з положенням про те, що підстави виникнення, зміни, призупинення, відновлення¹ і припинення податкового обов'язку платника повинні бути встановлені тільки податковими законами.

Дійсно, особисте виконання податкового обов'язку знаходить своє підтвердження й у чинному законодавстві України. Згідно з п. 7.5 ст. 7 Закону України від 21.12.2000 р. № 2181-III «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами і державними цільовими фондами» забороняється будь-яка поступка податкового зобов'язання або податкового боргу платника податків третім особам.

¹ Див.: Основы налогового права: Учеб. пособие / Под ред. Н. П. Кучерявенко. – Харьков: Легас, 2003. – С. 174.

Порушення даної заборони не звільняє платника податків від виконання податкового обов'язку. Іншими словами, платник самостійно обчислює суму податку, що підлягає сплаті, і перелічує її в строк і в порядку, що встановлюється законодавчими актами.

Виконання податкового обов'язку може бути визнано належним, тобто таким, що відповідає законодавству про податки чи збори, лише в тому разі, якщо платник податків самостійно, вчасно або достроково й у повному обсязі, у визначеній валюті й у відповідний бюджет (позабюджетний фонд) сплатив податок (збір). Під самостійним виконанням податкового обов'язку розуміється сплата податку (збору) за рахунок власних коштів платника податків (зборів). Перекладення обов'язку по сплаті податків на інших осіб (наприклад, у порядку взаємних розрахунків) не допускається.

Необхідно чітко встановити, які саме дії повинен здійснити платник податків на виконання свого податкового обов'язку. За чинним законодавством під ними мається на увазі пред'явлення в банк доручення на сплату відповідного податку за наявності достатніх коштів на рахунку платника податків, а при сплаті податків готівкою – в момент внесення грошової суми в рахунок сплати податку в банк або касу органу місцевого самоврядування або організацію зв'язку Державного комітету Російської Федерації по зв'язку й інформатизації¹. Якщо обов'язок по обчисленню й утриманню податку покладено законодавством про податки і збори на податкового агента, то він вважається виконаним з моменту його утримання податковим агентом.

Обов'язок по сплаті податків і зборів, а також пені і штрафів ліквідованої організації виконується ліквідаційною комісією за рахунок коштів і майна цієї організації. У випадках, коли коштів ліквідованої організації (у тому числі й отриманих від реалізації її майна) недостатньо для здійснення в повному обсязі податкового обов'язку, а також належних пені і штрафів, заборгованість, що залишається, повинна бути погашена засновниками (учасниками) ліквідованої організації в межах і порядку, встановлених цивільним законодавством. Згодні з таким розумінням податкового обов'язку; більше того, схоже положення існує й у чинному законодавстві України, відповідно до якого обов'язок по сплаті податків і зборів, штрафів і пені, а також інших зобов'язань за рахунок майна покладено на: а) ліквідаційну комісію; б) суб'єкта підприємницької діяльності; в) платника податків.

¹ Див.: Кучеров И. И. Налоговое право России: Курс лекций. – М.: ЮрИнфоР, 2001. – С. 108.

Припинення обов'язку по веденню податкового обліку. Слід зазначити, що чинним законодавством України передбачено порядок припинення обов'язку по сплаті податків і зборів (обов'язкових платежів) як для юридичних, так і для фізичних осіб. Так, у п. 3 ст. 9 Закону України від 25.06.1991 р. № 1251-ХІ «Про систему оподаткування» передбачено, що обов'язок юридичної особи щодо сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) припиняється зі сплатою податку, збору (обов'язкового платежу) або його скасуванням чи списанням податкової заборгованості відповідно до Закону України від 14.05.1992 р. № 2343-ХІІ «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом». У разі ліквідації юридичної особи заборгованість із податків і зборів (обов'язкових платежів) сплачується в порядку, встановленому законами України. У випадку укладання мирової угоди у процедурі провадження по справі про банкрутство, заборгованість із податків і зборів (обов'язкових платежів) сплачується в розмірах, визначених цією мировою угодою, укладеною в порядку, встановленому законами України. У п. 4 ст. 9 Закону «Про систему оподаткування» вказується, що обов'язок фізичної особи щодо сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) припиняється зі сплатою податку і збору (обов'язкового платежу) або його скасуванням, а також у разі смерті платника.

Як вбачається, припинення податкового обов'язку все-таки необхідно розглядати за його складовими: яким чином припиняються конкретні обов'язки платника і чи можливо припинення взагалі системи в цілому. Припинення обов'язку по податковій реєстрації й податковому обліку варто розглядати в трьох варіантах залежно від суб'єкта.

Для фізичних осіб таким припиненням виступає смерть; за даних обставин податковий обов'язок припиняє свій «тиск» на суб'єкта. З визнанням особи померлою або оголошенням її безвісно відсутньою податковий обов'язок припиняється, але при призначенні опікуна майна той покладається на опікуна (чи піклувальника). Для фізичної особи – суб'єкта підприємницької діяльності податковий обов'язок припиняється з моменту ліквідації такого суб'єкта, тобто знищення належних йому печатки і штампа, закриття рахунків у банківських організаціях, а також після виключення його з реєстру підприємств та організацій України, інакше кажучи, після повної ліквідації юридичної особи. Обов'язок по обліку щодо зазначеного вище суб'єкта також припиняється за вказаних обставин.

Припинення обов'язку по сплаті податків і зборів. Припинення обов'язку по сплаті податків і зборів виступає одним з основних етапів у динаміці даної категорії, тому що при його законному припиненні бюджет одержує відповідну суму податків і зборів. Зауважимо, що, на відміну від законодавства України, законодавство Російської Федерації передбачає конкретний порядок і підстави виконання вказаної складової податкового обов'язку. Так, у ст. 45 «Виконання обов'язку по сплаті податку або збору» Податкового кодексу Російської Федерації передбачено, що платник податків зобов'язаний самостійно виконати обов'язок по сплаті податку, якщо інше не передбачено законодавством про податки і збори. Обов'язок по сплаті податку має бути виконаним у строк, установлений законодавством про податки і збори. Платник податків вправі виконати цей обов'язок достроково. Стягнення податку з організацій здійснюється в безперечному порядку, а з фізичної особи провадиться в судовому порядку. Обов'язок платника по сплаті податку вважається виконаним з моменту пред'явлення в банк доручення на сплату відповідного податку за наявності достатнього грошового залишку на рахунку платника податків, а при сплаті податків готівкою – з моменту внесення грошової суми в рахунок сплати податку в банк або касу органу місцевого самоврядування або організацію зв'язку Державного комітету Російської Федерації по зв'язку й інформатизації¹.

Не так ретельно вирішується питання в українському законодавстві. Так, згідно з п. 7.5 ст. 7 Закону України від 21.12.2000 р. № 2181-III «Про порядок погашення зобов'язань перед бюджетами і державними цільовими фондами» передбачена персональна відповідальність платника за невиконання або неналежне виконання свого податкового обов'язку, тобто передбачається самостійне виконання обов'язку, але можливо й через представника. На відміну від російського законодавства стягнення податків або зборів можливе лише за наявністю рішення суду, безспірне стягнення забороняється відповідно до ст. 3 вказаного закону, що, на наш погляд, є більш правильним.

Обов'язок по сплаті податку також вважається виконаним після винесення податковим органом або в судовому порядку рішення про залік зайво сплачених або зайво стягнених сум податків. Якщо обов'язок по обчисленню й утриманню податку покладено відповідно до законодавства на податкового агента, то обов'язок платника податків по

¹ Див.: Налоговый кодекс РФ // Собрание законодательства Российской Федерации. – 1998. – № 31. – Ст. 3824.

сплаті податку вважається виконаним з моменту утримання податку податковим агентом. Невиконання обов'язку по сплаті податків чи зборів є підставою для застосування примусових заходів. Однак слід зазначити, що припинення досліджуваного обов'язку згідно із законодавством України містить відповідні вимоги. Це вже відзначалося в податково-правовій доктрині вченими, точки зору яких ми наводили раніше. Такими особливостями, на наш погляд, виступає своєчасна, повна й самостійна сплата обчислених сум. Під своєчасністю в даному випадку розуміється сплата в суворо встановлені законом строки, як, наприклад, сплата прибуткового податку згідно з п. 7.7.1 ст. 7 Закону України від 03.04.1997 р. № 168/97-ВР «Про податок на додану вартість» передбачена до 20-го числа місяця, наступного за звітним.

Повнота сплати – це сплата суми податку в повному обсязі, як цього вимагає законодавство і як це визначено в бухгалтерських і податкових звітних документах щодо об'єкта оподаткування конкретним податком чи збором. Під самостійністю чинне законодавство має на увазі сплату податку саме платником. Так, у п. 7.1.1 ст. 7 Закону України від 21.12.2000 р. № 2181-III «Про порядок погашення зобов'язань перед бюджетами і державними цільовими фондами» передбачено, що джерелами самостійної сплати податкових зобов'язань або погашення податкового боргу платника податків є будь-які власні кошти, у тому числі отримані від продажу товарів (робіт, послуг), майна й немайнових цінностей, випуску цінних паперів, у тому числі корпоративних прав, одержані в позику (кредит), а також з інших джерел з урахуванням особливостей, визначених цією статтею. Також п. 7.5 ст. 7 зазначеного Закону забороняється будь-яка поступка податкового зобов'язання або податкового боргу платника податків третім особам, а також поступка контролюючим органом права вимоги податкового боргу платника податків іншим особам.

Припинення обов'язку по податковій звітності як складова у виконанні податкового обов'язку виступає останньою стадією в цьому процесі, тому що подання податкових декларацій у відповідні контролюючі органи можливе тільки після виконання (припинення) перших двох складових. Однак дана стадія динамічного розвитку, як і дві попередні, має свої особливості. Так, своєчасна сплата податку платником у відповідний бюджет або фонд без подання податкової декларації в строк і в порядок, визначені податковим органом, буде визнана як невиконання податкового обов'язку, і платник буде притягнений до відповідальності. Згідно з підпунктом 17.1.1 ст. 17 Закону України від

21.12.2000 р. № 2181-III «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» платник податків, який не подає податкової декларації у визначені законодавством строки, виплачує штраф у розмірі десяти неоподаткованих податком мінімумів доходів громадян за кожне таке ненадання або затримку подання декларації.

Для фізичних осіб, які займають посади, що відповідно до закону попадають під визначення суб'єктів корупційних діянь, за неподання або несвоєчасне подання декларації про свої доходи, отримані протягом зайняття такої посади, штраф застосовується в розмірі тридцяти неоподаткованих податком мінімумів доходів громадян за кожне таке неподання або затримку подання декларації. Більше того, підпунктом 17.1.2 ст. 17 названого Закону закріплено, що в разі, якщо контролюючий орган самостійно визначає суму податкового зобов'язання платника податків за підставами, викладеними в пункті «а» підпункту 4.2.2 п. 4.2 ст. 4 даного Закону, додатково до штрафу, встановленого підпунктом 17.1.1 цього ж пункту, платник податків виплачує штраф у розмірі десяти відсотків суми податкового зобов'язання за кожен повний чи неповний місяць затримки податкової декларації, але не більше п'ятдесятьох відсотків від суми нарахованого податкового зобов'язання і не менше десяти неоподаткованих податком мінімумів доходів громадян.

У випадку ж неподання податкової звітності і приховання оподаткованих об'єктів або зниження податкових зобов'язань платник податків і зборів може бути притягнений до кримінальної відповідальності¹, що прямо закріплюється ч. 2 підпункту 17.1.6 ст. 17 Закону України від 21.12.2000 р. № 2181-III «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами». Пунктом 18.2 ст. 18 Закону України від 22.05.2003 р. № 889-IV «Про податок з доходів фізичних осіб» передбачено, що обов'язок платника податку по поданню декларації вважається виконаним, якщо він одержував доходи виключно від податкових агентів, зобов'язаних подавати звітність по даному податку в установленому порядку; а підпунктом 16.3.5 ст. 16 цього ж Закону встановлена відповідальність юридичної особи за своєчасну й повну сплату податку з доходів фізичної особи, тому що саме юридична особа нараховує оподаткований доход та перераховує податок.

¹ Див.: Кримінальний кодекс України // Відом. Верхов. Ради України. – 2001. – № 25. – Ст. 131.

Таким чином, припинення обов'язку по податковій звітності виступає останньою стадією у процесі розвитку даної складової податкового обов'язку в цілому, оскільки підтверджує виконання платником податків обов'язку як по податковій реєстрації, обліку, так і по сплаті відповідних сум податків і зборів. Єдиною підставою для скасування податкового обов'язку є смерть фізичної особи або повна ліквідація юридичної особи, тобто виключення тієї чи іншої з Єдиного реєстру підприємств та організацій України. Це, зауважимо, припиняє не тільки обов'язок по сплаті відповідних податків і зборів (обов'язкових платежів). Даний юридичний факт і є підставою для припинення податкового обов'язку особи взагалі, але заборгованість за майновими податками в цьому разі зберігається й має бути погашеною в межах вартості успадкованого майна. Ліквідація юридичної особи також є однією з підстав припинення податкового обов'язку, але лише тоді, якщо вона виконана ліквідаційною комісією за рахунок коштів, що залишилися, у тому числі отриманих від реалізації майна юридичної особи¹. Тільки після цього платник перестає бути об'єктом, над яким існує регулювання й дія ст. 67 Конституції України, а також усіх у цілому норм податкового законодавства.

Література

1. Конституція України // Відом. Верхов. Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 141.
2. Кримінальний кодекс України // Відом. Верхов. Ради України. – 2001. – № 25. – Ст. 131.
3. Налоговый кодекс РФ // Собрание законодательства Российской Федерации. – 1998. – № 31. – Ст. 3824.
4. Про Державний реєстр фізичних осіб – платників податків та інших обов'язкових платежів: Закон України від 22.12.1994 р. № 320/94-ВР // Відом. Верхов. Ради України. – 1995. – № 2. – Ст. 10.
5. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами: Закон України від 21.12.2000 р. № 2181-III // Відом. Верхов. Ради України. – 2001. – № 10. – Ст. 44.

¹ Див.: Кучеров И. И. Налоговое право России: Курс лекций. – М.: «ЮрИнфоР», 2001. – С. 106, С. 107.

6. Про податок з доходів фізичних осіб: Закон України від 22.05.2003 р., № 889-IV // Відом. Верхов. Ради України. – 2003. – № 37. – Ст. 308.
7. Про систему оподаткування: Закон України від 25.06.1991 р. № 1251-XII // Відом. Верхов. Ради України. – 1991. – № 39. – Ст. 510.
8. Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва: Указ Президента України від 03.07.1998 р. № 727/98 // Офіц. вісн. України. – 1998. – № 27. – С. 1.
9. Про затвердження форми декларації про прибуток підприємства та Порядку її складання: Наказ ДПА України від 08.07.1997 р. № 214 // Офіц. вісн. України. – 1997. – № 34. – С. 25.
10. Про звітність платників консолідованого податку на прибуток за січень 2003 р.: Наказ ДПА України від 20.02.2003 р. № 2913/7/15-2117 // Податки та бух. облік. – 06.03.2003. – № 19.
11. Кечекьян С. Ф. Правоотношения в социалистическом обществе. – М.: Изд-во АН СССР, 1958.
12. Конституция Российской Федерации. – М.: Проспект, 1999. – 48 с.
13. Кучеров И. И. Налоговое право России: Курс лекций. – М.: ЮрИнфоР, 2001.
14. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права: В 6 т. – Харьков: Легас, 2005. – Т. III: Учение о налоге. – 600 с.
15. Кучерявенко Н. П. Налоговое право: Учебник. – Харьков: Легас, 2001.
16. Мінаєва О. М. Правове регулювання податкового обліку в Україні: Дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. – Х., 2007.
17. Основы налогового права: Учеб. пособие / Под ред. Н. П. Кучерявенко. – Харьков: Легас, 2003.
18. Перепелица М. А. Правовое регулирование статуса плательщиков налогов и сборов в Украине. – Харьков: Легас, 2003.
19. Ровинский Е. А. Советское финансовое право: Учебник. – М.: Госюриздат, 1957.
20. Хропанюк В. М. Теория государства и права: Учеб. для вузов. – М.: Дабахов, Ткачов, Дымов, 1995. – С. 318.

Д. О. Білінський

**Систематизація податкового законодавства
як засіб упорядкування законодавчих
податкових норм**

На питаннях недосконалості сучасного українського законодавства акцентують увагу фахівці різних галузей права. Постають питання щодо юридичних колізій, прогалин у законодавстві, щодо недосконалості юридичної термінології. У зв'язку з цим вчені в галузі теорії права гостро піднімають питання щодо ефективності законодавства. Слід зазначити, що рівень ефективності податкового законодавства безпосередньо впливає на наповнення державного і місцевих бюджетів, на діяльність бюджетних установ та загалом на функціонування як держави в цілому, так і її органів та органів місцевого самоврядування. в науковій літературі пропонується здійснювати оцінку ефективності законодавства за такими позиціями: законодавчий процес, якість закону, професіоналізм законодавців, вплив інтеграційних процесів на ефективність законодавства¹. Не вдаючись до детального аналізу всіх із вищезазначених критеріїв визначення ефективності законодавства, хотілося б зупинитися на деяких з них.

Так, у дисертації Є. В. Погорелова, присвяченій кодифікації законодавства, автор, досліджуючи питання якості законодавства, зазначає, що в юридичній літературі цей термін (якість закону) визначається як сукупність його властивостей, що характеризують закон як регулятор суспільних відносин². Деякі дослідники пропонують усі властивості якості закону поділяти на дві групи: ознаки, що характеризують закон

¹ Пришва Н. Ю. Ефективність фінансового законодавства // Наук. вісн. Чернівецьк. ун-ту. Вип. 286. Правознавство: Зб. наук. пр. – Чернівці: Рута, 2005. – С. 102.

² Погорелов Є. В. Кодифікаційна діяльність в правовій системі України: Дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.01. – Х., 2000. – С. 11.

як форму (джерело) права, як нормативно-правовий акт, прийнятий законодавчим органом держави, і ознаки норм права, що складають зміст закону як регулятора суспільних відносин. При цьому якість норм права як змісту закону включає її юридичні, мовні, логічні та соціальні властивості.

Розглянемо шляхи підвищення якості закону. Так, діяльність компетентних органів з підтримки якісного стану законодавства (якості його змісту і форми) у відповідності з потребами розвитку суспільних відносин, яка спрямована на забезпечення ефективності правового регулювання, визначають як удосконалення законодавства. Будь-яка діяльність, у тому числі й удосконалення законодавства, здійснюється в певних формах, за допомогою певних засобів тощо. Проте слід встановити, які саме види юридичної діяльності є формами удосконалення законодавства. До форм удосконалення сучасного законодавства України можна віднести¹:

- 1) обговорення проектів нормативно-правових актів;
- 2) узгодження проектів нормативно-правових актів;
- 3) експертизу проектів нормативно-правових актів;
- 4) державну реєстрацію підзаконних нормативно-правових актів відповідними органами юстиції;
- 5) новелізацію та ревізію чинних нормативно-правових актів;
- 6) скасування незаконних чинних нормативно-правових актів;
- 7) систематизацію нормативно-правових актів.

Зупинимося на систематизації як формі удосконалення податково-го законодавства більш детально. Сам термін «систематизація» походить від слова «система» (грец. *Systema* – складене із частин, пов'язане). Під системою розуміють сукупність взаємопов'язаних елементів, які створюють свого роду цілісність і єдність. Якщо звернутися до історії, то перші уявлення про систему виникли в античній філософії. Так, у Стародавній Греції філософи Арістотель і Платон приділяли значну увагу розробці ідеї системності. Продовженням цих досліджень були праці німецьких філософів Спінози, Лейбніца, Канта і Гегеля, предметом дослідження яких було пізнання як система, підстава для діалектичного мислення. Інакше кажучи, системність розглядалася з точки зору філософії. Але поступово поняття системи як взаємодії певних елементів проникає в інші галузі суспільних наук, які характеризуються передусім конкретністю пізнання. Так, з другої половини XIX ст.

¹ Погорелов С. В. Кодифікаційна діяльність в правовій системі України: Дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.01 / Євген Валентинович Погорелов. – Х., 2000. – С. 14.

поняття системи зустрічається у юридичній науці та практиці. Особливо це стосується системи права, системи джерел права, системи законодавства і його упорядкування¹.

Є. В. Погорелов зазначає, що систематизація нормативно-правових актів у юридичній літературі пов'язується з удосконаленням законодавства, зокрема з такими її формами, як інкорпорація, консолідація, кодифікація. Огляд юридичної літератури дозволяє зробити висновок також про наявність двох видів систематизації: зовнішньої та внутрішньої. Критерієм відмінності між цими видами систематизації є її спрямованість та мета. Так, метою внутрішньої систематизації є змістовне перероблення нормативно-правових актів, що спрямоване на досягнення внутрішньої єдності юридичних норм, на усунення колізій та прогалин у праві. У свою чергу, усунення колізій та прогалин сприяє досягненню внутрішньої узгодженості норм права. Метою зовнішньої систематизації є впорядкування форми нормативно-правових актів, зокрема їх класифікація за певними критеріями.

Хоча, як відзначав Є. В. Погорелов, систематизація законодавства – це діяльність по упорядкуванню й удосконаленню законодавства, однак було б невірним робити висновок про те, що «упорядкування законодавства» – це ціль зовнішньої систематизації, а «удосконалення законодавства» – це ціль внутрішньої систематизації. Оскільки систематизація законодавства – це діяльність щодо його удосконалення шляхом впорядкування змісту і форми законодавства та зведення всіх чинних нормативно-правових актів у цілісну, внутрішньо і зовнішньо узгоджену систему².

Досліджуючи питання систематизації законодавства, О. Я. Рогач зазначає, що в юридичній літературі як у радянські часи, так і сьогодні існують різні точки зору щодо змісту поняття систематизації законодавства. Деякі автори дотримувались позиції, що систематизація – це родове поняття, яке охоплює всю діяльність з упорядкування законодавства, а кодифікація – лише одна з форм систематизації законодавства. За звуження поняття систематизації законодавства виступали автори монографії «Проблемы кодификации законодательства Союза ССР и союзных республик о труде». З. К. Симорот та Є. О. Монастир-

¹ Систематизація законодавства України : проблеми та перспективи вдосконалення / Кол. авт.: Н. М. Пархоменко, В. Ф. Сіренко та ін. – К.: ІДП НАН України, 2003. – С. 7.

² Погорелов Є. В. Кодифікаційна діяльність в правовій системі України : Дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.01. – Х., 2000. – С. 36, 37.

ський. О. Я. Рогач зазначає, що ця група вчених вважала, що за допомогою систематизації можна вдосконалити лише форму, але не зміст чинного законодавства¹. Вони наголошували, що кодифікація в сучасних умовах – не стільки систематизація нормативно-правового матеріалу, скільки вдосконалення правового регулювання суспільних відносин визначеної галузі, в тому числі шляхом створення нових норм. Поняття «систематизація» за своїм змістом не може бути ширше за поняття кодифікації. Звідси автори робили висновок про те, що кодифікацію не можна вважати однією з форм чи одним із способів систематизації законодавства, скоріше навпаки: є підстави розглядати систематизацію як специфічний метод, що застосовується в процесі підготовки основ законодавства, кодексів, збірників законів та окремих нормативно-правових актів.

Хотілося б приєднатися до позиції тих авторів, що розглядають систематизацію як родове поняття, яке охоплює такі форми, як інкорпорація, кодифікація та консолідація. Ця позиція видається найбільш прийнятною, оскільки систематизація може бути спрямована на упорядкування як лише форми законодавства (інкорпорація), так і форми та змісту (кодифікація). Отже, як при інкорпорації, так і при кодифікації відбувається систематизація законодавства, тобто вибудовується єдина система законодавчих норм.

Враховуючи, що предметом нашого дослідження є упорядкування саме податкового законодавства, то потрібно звернути увагу на існуючі розробки з цього питання. Слід зазначити, що податкове законодавство майже не було предметом систематизації в радянські часи. Для з'ясування причин майже відсутності робіт із систематизації податкового законодавства в радянський період звернемося до історії. Так, у своєму дисертаційному дослідженні М. М. Шевердін торкається питання законодавчого регулювання податкових відносин у радянській Україні².

Він пише, що у 1917–1920 рр. на більшій частині території України склався законодавчий вакуум. Законотворча діяльність провладних національних урядів України у період з 1918 по 1920 рр. обмежувалась лише вирішенням нагальних проблем. Хаотичність у правотворчості спричинила й розлад у суспільному житті країни у той час, коли при

¹ Рогач О. Я. Кодифікаційні акти в системі законодавства України : Дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.01. – Ужгород, 2003. – С. 43–46.

² Шевердін М. М. Податкове законодавство в УСРР у період нової економічної політики (1921–1929 рр.): Дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.01. – Х., 2005. – С. 15.

владі знаходилася Центральна Рада, гетьман П. Скоропадський та Директорія, на контрольованих ними українських землях діяло одночасно податкове законодавство Російської імперії, законодавство, прийняте безпосередньо урядом, що знаходився у влади, та законодавчі акти, прийняті його попередниками.

Період «воєнного комунізму», точніше військово-пролетарської диктатури, що настав під час встановлення на території України радянської влади, характеризувався скасуванням прийнятих раніше законів як у сфері податкової та фінансової справ, так і в інших сферах. Узагалі у зв'язку з гіперінфляцією та знеціненням грошей у зазначений період податки втратили своє економічне значення. Розлад в економічному житті країни, різке падіння виробництва, девальвація грошей та «карткова» система отримання продуктів призвели до того, що грошові податки було витіснено натуральними зборами, зокрема «продрозкладкою». Це призвело до того, що в лютому 1921 р. усі грошові податки було взагалі скасовано¹.

Про період непу М. Швердін пише, що при переході до нової економічної політики перед радянським урядом постала проблема поновлення податкового та фінансового законодавства². У зв'язку з тим, що народне господарство як Української СРР, так і інших радянських республік, на чолі яких стояла РСФРР, було майже повністю зруйновано громадянською війною, партійне керівництво змушене було звернутися до дореволюційного законодавства. Перш за все, це пояснювалось тим, що для відновлення народного господарства та промисловості потрібно було використовувати перевірені заходи. Окрім того, молода радянська влада ще не мала власного досвіду розбудови народного господарства у мирний час. Що стосується періоду згортання непу (1930–1980-ті рр.), то тотальна колективізація та одержавлення економіки разом з культом особи 30–40-х рр. XX ст. зробили неможливим об'єктивне вивчення податкового законодавства в період непу. Окрім того, роль податків як засобу наповнення бюджету та регулятора накопичувань у тоталітарній системі СРСР звелася майже нанівець.

Про становлення податкового законодавства в незалежній Україні пише у своєму дослідженні М. П. Кучерявенко. Автор виокремлює три основні етапи формування податкової системи: перший – це становлення радянської податкової системи в Україні на початку 90-х рр., дру-

¹ Швердін М. М. Податкове законодавство в УСРР у період нової економічної політики (1921–1929 рр.): Дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.01. – Х., 2005. – С. 14.

² Там само. – С. 18, 19.

гий охоплює період 1992–1996 рр., третій стосується 1997–2001 рр. Звичайно, що, враховуючи рік написання монографії, можна виокремлювати й наступні етапи розвитку податкового законодавства, але це не є нашою метою. На прикладі наведеної вченим періодизації можна спостерігати певну динаміку розвитку податкового законодавства та звернути увагу на трансформацію правового регулювання податкових відносин.

Стосовно першого етапу формування податкової системи України М. П. Кучерявенко зазначає таке. Регулювання оподаткування в Україні на початку 90-х рр. ХХ ст. формувалося на основі законодавства, прийнятого в радянський період. Багато законодавчих актів СРСР у галузі оподаткування продовжували діяти і в Україні, яка стала незалежною державою. Основою регулювання оподаткування цього періоду був Закон СРСР від 14 червня 1990 р. № 1561-І «Про податки з підприємств, об'єднань і організацій». 5 липня 1991 р. був прийнятий Закон УРСР «Про порядок дії на території Української РСР у 1991 році Закону СРСР "Про податки з підприємств, об'єднань і організацій" № 1309-ХІІ, який у відповідності з Декларацією про державний суверенітет України визначав дію на території Української РСР Закону СРСР «Про податки з підприємств, об'єднань та організацій».

Про другий етап формування податкової системи України в монографії зазначається: на межі 1991–1992 рр. почалося власне формування податкової системи України. Однак ще тривалий час при оподаткуванні використовувалися союзні нормативні акти. Особливістю податкової системи України у 1992 р. була поява нових видів податків. Так, виникають механізми податку на прибутки (введений Законом України від 21 лютого 1992 р. «Про оподаткування доходів підприємств та організацій»), податку на додану вартість, особливості появи якого могли б скласти предмет особливого дослідження. Ці податки визначали специфіку податкової системи України.

Третій період 1997–2001 рр. характеризувався тим, що багато податків та зборів уже сформувалися в Україні за попередні роки і в даний період були тільки уточнені окремі їх положення, деякі норми законодавчих актів. До середини 1997 р. були оновлені практично всі основні податкові механізми: податок на прибуток (Закон України від 22 травня 1997 р. № 97-ВР); податок на додану вартість (Закон України від 3 квітня 1997 р. № 168/97-ВР); податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів (Закон України від 18 лютого 1997 р. № 75/97-ВР); плата за землю (Закон України від

19 вересня 1996 р. № 378/96-ВР). Один із найважливіших законів у галузі оподаткування – Закон України «Про систему оподаткування» був прийнятий у новій редакції 18 лютого 1997 р. № 77/97-ВР¹.

Слід зазначити, що фундаментальні дослідження систематизації податкового законодавства в Україні відсутні насамперед з причин, про які йшлося вище, тобто в період незалежності України відбувалося власне становлення податкового законодавства, інакше кажучи, заповнювався вакуум у правовому регулюванні податкових відносин. На сьогодні склалася ситуація, коли можна вже говорити про певну переважаність податкового законодавства, має місце протиріччя між законами. Так, наприклад, на деякі недоліки податкового законодавства звертає увагу Н. Ю. Пришва, вона пише, що коли ми звернемося до ст. 11¹ Закону України «Про державну податкову службу в Україні», то в одному випадку зазначається, що позапланова перевірка платника податку здійснюється за рішенням суду, а в іншій частині цієї статті – вже робиться посилання рішення керівника податкового органу. Виділяє автор й певні прогалини в правовому регулюванні.

Так, відповідно до ч. 2 ст. 92 Конституції України податки і збори встановлюються в Україні виключно законами. Однак у законодавстві України на сьогодні відсутнє чітке визначення і податку, і збору; у ст. 2 Закону України «Про систему оподаткування» лише зазначається, що під податком і збором (обов'язковим платежем) до бюджетів та до державних цільових фондів слід розуміти обов'язків внесок до бюджету відповідного рівня або державного цільового фонду, здійснюваний платниками у порядку і на умовах, що визначаються законами України про оподаткування. Наведене формулювання має загальний характер і залишає відкритим питання, якими рисами має бути наділений платіж, щоб його можна було віднести до податку, і в чому відмінність податку від інших обов'язкових платежів².

На сучасному етапі розвитку систематизація податкового законодавства України має місце, але, на жаль, не має системного характеру. Здебільшого мова йде про проведення інкорпорації податкового законодавства. Так, деякими спеціалізованими періодичними виданнями видаються збірки, до яких включаються основні податкові закони, або нормативно-правові акти, що регулюють певну частину податкових

¹ України Про систему оподаткування: Закон України в ред. від 18 лютого 1997 р. // Відом. Верхов. Ради України. – 1997. – № 16. – Ст. 119.

² Пришва Н. Ю. Ефективність фінансового законодавства // Наук. вісн. Чернівецьк. ун-ту. Вип. 286. Правознавство: 36. наук. пр. – Чернівці: Рута, 2005. – С. 103.

відносин. На нашу думку, необхідно переходити до нового рівня узагальнення, оскільки вдосконаленню підлягає не лише форма, але й зміст податкового законодавства, а досягти цього можна кодифікацією останнього.

З'ясуємо, на досягнення якої мети спрямована систематизація податкового законодавства. Можна виокремити низку основних напрямків.

1. Надання законодавству стабільності та стійкості, оскільки стабільність — це невід'ємна риса податкового законодавства, без якої воно не може існувати як стійка система регулювання людських відносин. Слід погодитися з тим, що стабільність законодавства, яка має бути підвищена в результаті систематизації податкового законодавства, не означає його непорушність. Це лише стійкість основних принципів правового регулювання.

2. Підвищення ролі податкових законів за рахунок зменшення підзаконних, особливо відомчих, нормативно-правових актів. Слід зазначити, що орієнтація на податковий закон як на основу податкового законодавства дає змогу як попередити можливі протиріччя та прогалини, так і усунути вже існуючі. Оскільки завдяки пріоритетності податкового закону вдається досягти внутрішньої узгодженості та стабільності податково-правового регулювання.

3. Створення технічно відпрацьованого, досконалого за формою, зручного для користування податкового законодавства. Це означає доступність, чіткість, компактність нормативно-правових актів, однакову структуру, термінологію та стиль викладення, що допомагає тлумаченню і застосуванню норм¹. У зв'язку з цим необхідно звернутися до рішення Конституційного суду Російської Федерації, на яке звертає увагу у своєму дослідженні, присвяченому джерелам податкового права, С. Г. Олейнікова². У вказаному Рішенні визначено один із критеріїв, якому має відповідати зміст законів про податки та збори. Згідно з цим документом законодавчі органи з метою реалізації конституційного обов'язку громадян сплачувати законно встановлені податки та збори повинні забезпечити, щоб закони про податки були конкретними та зрозумілими. Невизначеність норм у законах про податки суперечить принципам правової держави (ч. 1 ст. 1 Конституції РФ) і може при-

¹ Систематизація законодавства України : проблеми та перспективи вдосконалення / Кол. авт.: Н. М. Пархоменко, В. Ф. Сіренко та ін. – К.: ІДП НАН України, 2003. – С. 102.

² Олейнікова С. Г. Источники налогового права Российской Федерации : Дис. канд. юрид. наук. С. Г. Олейнікова. – Саратов, 2005. – С. 138.

звести до сваволі державних органів та посадових осіб у їх стосунках з платниками податків і до порушення рівності прав громадян перед законом (ч. 1 ст. 19 Конституції РФ).

Розглянувши питання, пов'язані з метою систематизації податкового законодавства, зазначимо основні принципи, на основі яких цей процес (систематизації) має здійснюватися¹. Перший принцип, який слід виділити – планування систематизації податкового законодавства. Вказаний принцип передбачає проведення робіт із систематизації податкового законодавства відповідно до заздалегідь складеного плану, який містить заходи органів державної влади щодо поступового, упорядкованого вдосконалення діючої законодавчої бази. Прикладом може бути розроблення Програми розвитку законодавства на певний період на рівні всієї держави. Попереднє планування систематизаційної діяльності уповноваженими на те органами дає змогу чіткого визначення строків виконання, змісту роботи та безпосередніх виконавців. У результаті такий підхід дасть змогу контролювати виконання вищезазначеної роботи, а у разі невиконання або неналежного виконання — вжити заходів щодо усунення причин цього.

На підставі загальнодержавної програми розвитку законодавства відповідні органи державної влади повинні скласти власні плани і в процесі діяльності неухильно їх дотримуватися. Однією із сторін принципу плановості є організація та координація органів державної влади щодо забезпечення робіт із систематизації законодавства. Метою цього є сприяння своєчасності та ефективності проведення тих чи інших заходів. Насамперед цього вимагає стадія підготовки нормативно-правових актів суб'єктами законодавчої ініціативи та іншими організаціями залежно від повноважень: прийняття закону, кодексу тощо, підготовка збірника нормативно-правових актів. Так, у Концепції реформування податкової системи України, що затверджена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 19 лютого 2007 р. № 56-р., серед першочергових заходів щодо вдосконалення податкової системи є: розроблення принципів кодифікації податкового законодавства; розроблення та ухвалення Податкового кодексу².

¹ Систематизація законодавства України : проблеми та перспективи вдосконалення / Кол. авт.: Н. М. Пархоменко, В. Ф. Сіренко та ін. – К.: ІДП НАН України, 2003. – С. 104.

² Про схвалення Концепції реформування податкової системи: Розпорядження Каб. Міністрів України від від 19 лют. 2007 р. № 56-р // Офіц. вісн. України від 02.03.2007 – 2007. – № 13. – С.26, – Ст. 481.

Наступний принцип, який слід виділити – це науковість при проведенні систематизації податкового законодавства. Проведення систематизації чинного законодавства уповноваженими органами державної влади має базуватися на відповідних теоретичних наукових дослідженнях з даної тематики. Крім того, під час проведення впорядкування нормативного матеріалу необхідно залучати до роботи фахівців з науково-дослідних установ, які б забезпечили наукову обґрунтованість дій органів влади. Насамперед такими фахівцями є юристи-науковці, які займаються загальними методологічними проблемами систематизації законодавства, а також провідні фахівці з питань податкового законодавства. Вони мають провести аналіз сучасного стану законодавства, перспектив та напрямів його можливої систематизації, висловити пропозиції щодо вдосконалення теоретико-методологічних та практичних засад даної роботи.

Законність як принцип передбачає, що офіційною систематизацією законодавства можуть займатися лише уповноважені на те органи, свою діяльність ці органи повинні здійснювати лише в межах наданих їм повноважень, діяльність із систематизації має здійснюватися лише на підставі закону і не суперечити йому, саме закон визначає процедуру систематизації та її етапи. Законність обумовлює одночасне використання в процесі систематизації її декількох форм: упорядкування діючих нормативно-правових актів, прийняття нових та зібрання їх у певному порядку¹.

Вбачається досить цікавою класифікація видів систематизації, що наведена в роботі «Систематизація законодавства України: проблеми та перспективи вдосконалення»². У даній роботі зазначено, що різноманітність напрямів систематизації та органів, що її здійснюють, визначає різноманітність видів систематизації, що класифікуються за певними критеріями:

1. За юридичною силою (офіційна систематизація здійснюється уповноваженими органами держави, завершується прийняттям нормативно-правового акта, на підставі якого вирішуються юридичні справи; неофіційна – реалізується суб'єктами, які не мають відповідних повноважень поза їхньою компетенцією. Результати такої систематизації

¹ Систематизація законодавства України : проблеми та перспективи вдосконалення / Кол. авт.: Н. М. Пархоменко, В. Ф. Сіренко та ін. – К.: ІДП НАН України, 2003. – С. 105.

² Там само. – С. 121.

мають довідково-інформаційний характер і не можуть бути застосовані в процесі вирішення справ юридичного характеру). Слід зазначити, що на сьогодні упорядкування податкового законодавства здійснюється саме шляхом неофіційної систематизації. Як правило, видаються збірники, до яких включаються найважливіші законодавчі акти з питань оподаткування. Проте вказані збірники не усувають колізій у податково-правовому регулюванні та не сприяють побудові збалансованого та узгодженого податкового законодавства. Перспективним саме бачиться напрямок офіційної систематизації, насамперед кодифікації податкового законодавства, що забезпечить прийняття Податкового кодексу України.

2. За обсягом (внутрішня — здійснюється в межах національної системи законодавства з метою її узгодження; зовнішня — забезпечує гармонізацію національного законодавства із системою міжнародного права). Вбачається, що при систематизації податкового законодавства необхідно враховувати і положення міжнародного податкового права. Слід погодитися з Т. І. Єфименко, яка підкреслює необхідність в адаптуванні національного податкового законодавства до законодавства Європейського Союзу з метою подальшого інтегрування України у світову спільноту¹.

3. Відповідно до мети (систематизація із узгодження законодавства; систематизація з ліквідації прогалин правового регулювання; систематизація із внесення змін та доповнень до законодавства; систематизація із предметного чи хронологічного розміщення системи нормативних актів; систематизація, метою якої є облік актів, прийнятих певним органом, установою чи організацією). Важко виокремити, яка з вказаних вище цілей систематизації є найбільш доцільною стосовно податкового законодавства. Однак, на нашу думку, здійснюючи систематизацію податкового законодавства, перш за все необхідно орієнтуватися не тільки на зовнішнє впорядкування нормативно-правових актів, що складають податкове законодавство, але й торкнутися його змісту (провести узгодження законодавства ліквідувати прогалини в правовому регулюванні тощо).

4. За формою здійснення (кодифікація як форма докорінного перероблення чинних нормативних актів у певній сфері відносин та спосіб якісного упорядкування законодавства, забезпечення його узгодженості та компактності шляхом розчистки нормативного масиву та

¹ Єфименко Т. І. Податковий кодекс України : питання ефективності та суспільної злагоди // *Фінанси України*. – 2007. – № 5. – С. 5.

звільнення його від застарілих норм; консолідація: у процесі здійснення долається множинність нормативних актів з того самого питання шляхом об'єднання їх в один акт; інкорпорація забезпечує повне чи часткове об'єднання нормативних актів певного рівня в різного роду збірники чи зібрання в певному порядку; облік актів як найпростіша форма систематизації, яка забезпечує систему даних про діючі нормативні акти та внесення до них змін і доповнень)¹. Не вдаючись до аналізу недоліків та переваг кожної з вищезгаданих форм систематизації, маємо зазначити, що на сучасному етапі розвитку систематизація податкового законодавства здійснюється переважно шляхом інкорпорації та обліку. Однак при вказаних формах систематизації залишається поза увагою внутрішні неузгодженості та суперечності податкового законодавства, які можна розв'язати перш за все за допомогою кодифікації.

Можна погодитися з позицією щодо визначення кодифікації, консолідації, інкорпорації та обліку як форм систематизації законодавства. Таким чином, систематизація законодавства держави обумовлена низкою об'єктивних причин, здійснюється в межах чітких форм, забезпечується системою єдиних принципів та є важливим напрямом удосконалення законодавства, підвищення його ефективності та гарантією здійснення правової реформи в Україні.

Виокремимо найбільш, на нашу думку, доцільні форми систематизації податкового законодавства та проаналізуємо їх. Почнемо з інкорпорації, під якою розуміють постійну діяльність державних та недержавних структур, завданням якої є підтримка законодавства у діючому стані, забезпечення його доступності та оглядовості. Вона є самостійним різновидом систематизації, що характеризується певними особливостями:

- 1) у процесі інкорпорації до змісту актів, що містяться в збірниках, зміни не вносяться;
- 2) зміст правового регулювання по суті не міняється;
- 3) тексти інкорпорованих актів подаються з урахуванням наступних офіційних змін та доповнень;
- 4) із текстів актів, що містяться в збірниках, видаляються ті частини, що визнані такими, які втратили силу, та ті, що фактично анульовані;

¹ Систематизація законодавства України : проблеми та перспективи вдосконалення / Кол. авт.: Н. М. Пархоменко, В. Ф. Сіренко та ін. – К.: ІДП НАН України, 2003. – С. 152.

5) у збірник вносяться наступні зміни та доповнення із вказівкою офіційних реквізитів, актів, якими внесені відповідні реквізити.

Під інкорпорацією в науці розуміють об'єднання за спеціальними ознаками однакових або різних нормативних актів в один збірник, зібрання. Такими ознаками зазвичай є час прийняття нормативного акта (хронологічний порядок) та предмет правового регулювання (систематичний або предметний порядок). Існують і змішані форми, наприклад предметно-хронологічна, коли спочатку акти об'єднуються за ознакою спільного предмета правового регулювання, а вже потім між собою вони розподіляються за часом прийняття¹.

Якщо проаналізувати інкорпорацію, яка відбувається за ознакою часу прийняття нормативного акта, тобто в хронологічному порядку, то виходить, що співвідношення законів та підзаконних актів жодним чином на них не впливатиме. Головним критерієм виступає певний проміжок часу, впродовж якого різні за своєю юридичною силою акти об'єднуються у єдиний збірник. Зрозуміло, що структурно вони будуть відокремлені один від одного. Прикладами подібної інкорпорації можуть бути зводи поточного законодавства – Офіційний вісник України (офіційна інкорпорація, видавець – Міністерство юстиції України) та Збірник поточного законодавства, нормативних актів, арбітражної та судової практики (неофіційна інкорпорація, видавець – Спілка адвокатів України).

У юридичній літературі справедливо зазначалося, що хронологічна інкорпорація – нижчий рівень систематизації². Дійсно, хронологічні зібрання не зовсім зручні для використання, не мають ефективного впливу на законодавство, часто є громіздкими за своїми результатами. у більшості хронологічних зібрань містяться тільки ті акти, які були опубліковані раніше в офіційних виданнях. Однак якщо враховувати, що не всі нормативні акти у нас опубліковувалися раніше, то зрозуміло, що більшість хронологічних зібрань є неповними. Проте саме через хронологічну інкорпорацію проходять шляхи до інших форм систематизації.

Інкорпорація, проведена за ознакою предмета правового регулювання (систематична інкорпорація), найбільшим чином впливає на співвідношення законів та підзаконних актів. Пояснюється це тим, що

¹ Систематизація законодавства України : проблеми та перспективи вдосконалення / Кол. авт.: Н. М. Пархоменко, В. Ф. Сіренко та ін. – К.: ІДП НАН України, 2003. – С. 151.

² Там само. – С. 160.

певне коло відносин може бути врегульоване різними за своєю юридичною силою актами: законами та іншими нормативно-правовими документами. Оскільки перші за своєю юридичною силою відповідно до Конституції України є вищими, то, зрозуміло, що в інкорпоративному збірнику вони домінуватимуть, інакше був би порушений принцип ієрархічності нормативних актів. Але останнє не означає, що в такому збірнику будуть відсутні підзаконні акти. Просто вони посядуть відповідне їм друге після законів місце. При цьому відбуватиметься розчищення законодавчого поля від дублюючих актів, на новий, більш високий рівень підніметься процес правового регулювання. Прикладом тематичних збірок податкового законодавства є зокрема збірники, що видаються відповідними періодичними виданнями, які присвячені правовому регулюванню окремих податків та зборів¹.

Залежно від обсягу розрізняють інкорпорацію часткову, коли формують уніфіковані збірники нормативних актів за окремими інститутами податкового законодавства, і генеральну, що охоплюють все чи більшу частину податкового законодавства, до яких належать і зводи законів. Їхнє видання – спроба нового підходу до проблеми систематизації законодавства, своєрідний підсумок складної уніфікованої роботи. Основні принципи формування матеріалів Зводу законів України можна визначити такими положеннями: а) зміст Зводу складають не тільки діючі закони, а й підзаконні акти; б) акти тимчасового характеру, що не мають загального значення (про ціни, тарифи і т. д.), до зводу не включаються. Матеріали Зводу законів України мають формуватися з опублікованих і не опублікованих в офіційних джерелах актів; в) кожний розділ Зводу і Звід у цілому містять хронологічні переліки актів, алфавітно-предметні покажчики й інший довідковий апарат. Отже, звід законів — це комплексний акт, якому притаманні риси і кодифікації, і консолідації. Це не звід кодексів, а більш широкий за обсягом інкорпоративний збірник.

Важливо підкреслити і те, що звід не є актом правотворчості, новим джерелом чогось принципово нового. Правові акти, що містяться у зводі, спочатку були прийняті й опубліковані у звичайному порядку. Юридичний статус зводу полягає в наданні йому характеру джерела офіційного перевидання нормативних актів. Звід має суттєві відмін-

¹ Систематизація законодавства України : проблеми та перспективи вдосконалення / Кол. авт.: Н. М. Пархоменко, В. Ф. Сіренко та ін. – К.: ІДП НАН України, 2003. – С. 152.

ності від систематичних зібрань законів, які полягають у глибині інкорпорації, в характері зовнішньої обробки нормативних актів, динамічності всієї його системи. Основна мета створення зводу полягає в тому, щоб сприяти зміцненню правової основи державного і громадського життя, забезпечити більшу стабільність й доступність законодавства, подальше зміцнення законності, посилення охорони правопорядку¹.

Серед численних інкорпоративних збірників з питань оподаткування можна виокремити тематичні видання журналу «Бізнес» («Оподаткування прибутку підприємств», «Податок на додану вартість», «Оподаткування доходів фізичних осіб» та інші). Так, у збірнику систематизованого законодавства, присвяченому оподаткуванню доходів фізичних осіб, містяться в тому числі такі нормативно-правові акти: Закон України «Про податок з доходів фізичних осіб», Постанова Кабінету Міністрів України від 26 грудня 2003 р. № 2035 «Про порядок надання документів та їх склад при застосуванні податкової соціальної пільги», Постанова Кабінету Міністрів України від 24 грудня 2003 р. № 1993 «Порядок оподаткування доходів із джерелом їх походження з України, що виплачуються фізичні особі – нерезиденту іншим нерезидентам», а також деякі накази Державної податкової адміністрації України, якими затверджені податкові роз'яснення щодо застосування окремих положень вищевказаного закону тощо.

Можна стверджувати, що інкорпорація податкового законодавства здійснюється переважно щодо окремих нормативно-правових актів, що регулюють певну групу суспільних відносин у сфері оподаткування. При такому підході не можна досягти системності упорядкування податкового законодавства. Навряд чи вирішить вказану проблему інкорпорація податкового законодавства за іншим критерієм (за хронологією, в алфавітному порядку тощо). Вказані збірники лише допомагають зорієнтуватися щодо кількості нормативно-правових актів, які регулюють визначену сферу податкових відносин, полегшують їх пошук.

Серед видів систематизації нормативно-правових актів консолідація поряд з інкорпорацією та кодифікацією має самостійне значення. Серед праць, присвячених дослідженню консолідації законо-

¹ Систематизація законодавства України : проблеми та перспективи вдосконалення / Кол. авт.: Н. М. Пархоменко, В. Ф. Сіренко та ін. – К.: ІДП НАН України, 2003. – С. 152.

давства, можна виокремити дисертацію С. Г. Меленко¹. Автор пише про консолідацію, що вона є специфічним видом впорядкування нормативно-правових актів, проміжним етапом проведення різного роду кодифікаційних робіт, за її допомогою можливою стає сама процедура систематизації і динамічного впорядкування законодавства в цілому, без якого воно не піддається або погано піддається кодифікації. Консолідація є основним видом проведення систематизаційних робіт у країнах англосаксонської системи права, служить, до деякої міри, з'єднувальною ланкою в процесі інтеграції України до європейських та світових міждержавних і міжнародних структур, уніфікації та приведення у відповідність до європейського українського законодавства. Вона є первинним етапом кодифікації, її необхідною умовою й одним з важливіших способів уніфікації та удосконалення законодавства.

Консолідація податкового законодавства є самостійним логіко-гносеологічним та ієрархічним видом систематизації нормативно-правових актів, який полягає у впорядкуванні нормативно-правового матеріалу за об'єктом, суб'єктом, предметом та методом правового регулювання, що утворює певну систему правових норм, які можуть об'єднуватися за інституціональною та галузевою ознакою. Специфіка консолідації виявляється в тому, що складові частини нормативного акта групуються за предметною ієрархічною структурою, яка не піддається смисловим та логічним переробкам, відображає його зміст та залишається недоторканою. Для консолідації зручність та її допустимість полягає, насамперед, в оптимальній кількості рівнів, так званих консолідаційних центрів, навколо яких і групуються норми права кожного відповідного рівня². Отже, консолідацію податкового законодавства можна визначити як спеціальну діяльність уповноважених органів, спрямовану на зведення воедино всіх чинних нормативно-правових актів, що регулюють визначену групу податкових відносин, прийнятих у різний час, шляхом видання єдиного зведеного акта, що служить офіційною заміною старих актів і офіційною підставою чинних норм, поміщених у ньому³.

¹ Меленко С. Г. Консолідація як вид систематизації нормативно-правових актів: Дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.01. – Ч., 2002. – С. 170.

² Там само. – С. 137.

³ Граціанов А. І. Консолідація як форма упорядкування законодавства // Держава і право. – К.: ІДП НАНУ, 2001. – Вип. 12. – С. 12.

Під час проведення робіт, пов'язаних з консолідацією нормативно-правових актів з питань оподаткування, можна виділити ряд послідовних дій¹.

1. Визначення обсягу нормативно-правового матеріалу, який підлягає консолідації. При цьому до уваги повинні братись як нормативно-правові акти, що містять окремі норми податкового права, так і ті, предметом регулювання яких є певна група податкових відносин.

2. Аналіз кожного документа чи його складової частини як об'єкта консолідації. Якщо, наприклад, мова йде про консолідацію окремого інституту податкового законодавства, то необхідно виокремити в досліджуваних нормативно-правових актах саме ті норми, що регулюють відповідне коло податкових відносин.

3. Аналіз змісту складових частин документа і виокремлення тих, які можуть бути віднесені до інших галузей права та включені до інших актів законодавства, враховуючи, що нормативно-правові документи, які регулюють податкові відносини, можуть бути побудовані як з урахуванням галузевого принципу, так і без нього. Тому із складу актів, які підлягають консолідації, необхідно вилучити ті правові норми, що не регулюють податкові відносини.

4. Прийняття рішення про включення цілого нормативно-правового акта чи про доцільність його «розчленування» на складові частини і включення їх до зведеного документа. у даному випадку мова йде про виключення з тексту нормативно-правового акта з питань оподаткування тих його частин, що втратили чинність чи містять правові норми інших галузей права.

5. Визначення місця нормативно-правового акта з питань оподаткування або його складової частини в ієрархічній будові консолідованого зведеного документа. При цьому повинна братись до уваги юридична сила акта, що підлягає консолідації. Наприклад, підзаконні нормативно-правові акти з питань оподаткування при консолідації мають бути розміщені після податкових законів.

6. Виявлення повторень гіпотез, диспозицій та санкцій у статтях податкового нормативно-правового акта та інших документів, які піддаються консолідаційній обробці. Слід зазначити, що за наявності вказаного дублювання пріоритет мають положення податкових законів перед підзаконними нормативно-правовими актами з питань оподат-

¹ Меленко С. Г. Консолідація як вид систематизації нормативно-правових актів: Дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.01. – Ч., 2002. – С. 67.

кування. у випадку конкуренції загальної та спеціальної норм податкового законодавства перевагу мають останні. Крім того, положення податкового законодавства повинні домінувати над нормативно-правовими актами, що регулюють податкові відносини, але належать до інших галузей законодавства.

Будучи близькою за своєю гносеологічною сутністю як до інкорпорації, так і до кодифікації, вона відіграє роль логічної зв'язки між ними, зближує процес інкорпорації та кодифікації, забезпечуючи цілісність та нерозривність процесу систематизації законодавства в цілому як процесу впорядкування, класифікації нормативно-правових актів. Види систематизації законодавства дуже тісно пов'язані між собою, вони не існують у «чистому», ізольованому вигляді. Усі вони: інкорпорація, консолідація і кодифікація – тісно пов'язані між собою і є «взаємно проникаючими», взаємодоповнюють одна одну, а консолідація є з'єднувальною, перехідною ланкою між інкорпорацією та кодифікацією, вмщуючи у собі ознаки як одного, так й іншого виду систематизації, які за своєю суттю, однак, досить відрізняються одна від одної¹.

Таким чином, консолідація не вносить змін до податково-правового регулювання. Отже, вона не в змозі вирішити існуючі протиріччя між законами, розв'язати численні колізії. Можна твердити, що консолідація лише сприяє ліквідації множинності нормативно-правових актів, їх укрупненню, створенню блоків законодавств. А. І. Граціанов відносить до переваг консолідації порівняно просту процедуру підготовки об'єднаного акта, на відміну від розробки якісно нового нормативно-правового акта². Однак нинішній стан податкового законодавства України вказує, що консолідацію можна розглядати лише як проміжний етап на шляху до створення Податкового кодексу.

Мабуть, не має сенсу зупинятися на всіх формах систематизації, які виокремлюються в юридичній літературі. Однак слід згадати ще таку форму систематизації, як облік нормативних актів. Ця форма систематизації податкового законодавства передбачає збір уповноваженими особами діючих нормативних актів з питань оподаткування, їх обробку та розміщення за певною системою, надання зацікавленим суб'єктам довідок по їх запитам. Слід зазначити, що облік актів як най-

¹ Меленко С. Г. Консолідація як вид систематизації нормативно-правових актів: Дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.01. – Ч., 2002. – С. 68.

² Граціанов А. І. Консолідація як форма упорядкування законодавства // Держава і право. – К.: ІДП НАНУ, 2001. – Вип. 12. – С. 13.

простіша форма систематизації забезпечує систему даних про діючі нормативні акти та внесення до них змін і доповнень.

Можна виокремити такі ознаки обліку податкового законодавства:

1) він є основою створення збірників законодавства та зведених кодифікаційних актів;

2) ця форма систематизації забезпечує здійснення довідково-інформаційної роботи шляхом надання довідок щодо законодавства та складання тематичного огляду;

3) облік є основою підготовки висновків по проектах нормативних актів.

Облік нормативно-правових актів з питань оподаткування може здійснюватися в різних формах. Так, журнальна форма передбачає фіксацію реквізитів акта у спеціальних журналах, картотечна – створення картотек, тобто системи карток, розміщених за певною системою. Ведення контрольних текстів чинних нормативних актів шляхом внесення до текстів офіційних видань поміток про зміни, відміну чи доповнення цих актів теж можна віднести до форм обліку нормативно-правових актів з питань оподаткування. Проте, звичайно, що з розвитком комп'ютерної техніки та досягнень інформатики найбільш зручним та поширеним становиться автоматизований облік податкового законодавства¹.

Вказана форма систематизації, звичайно, не є найдієвішою з існуючих форм систематизації податкового законодавства. Облік нормативно-правових актів з питань оподаткування здатен лише забезпечити моніторинг нововведень до податкового законодавства та сприяти його оновленню. Звичайно, що для комплексного вирішення проблем податкового законодавства цієї форми систематизації замало, однак облік нормативно-правових актів з питань оподаткування може забезпечити оперативне інформування про кількісний та якісний склад податкового законодавства.

На сучасному етапі систематизація податкового законодавства України здійснюється переважно у формі інкорпорації, що передбачає об'єднання в збірники чинних нормативно-правових актів у визначеному порядку без зміни змісту. Проте вбачається, що необхідно не вирішення окремих питань, а перехід до нового рівня узагальнення, що передбачає більш глибоку обробку податкового законодавства, а досягти цього можна кодифікацією податкового законодавства.

¹ Систематизація законодавства України : проблеми та перспективи вдосконалення / Кол. авт.: Н.М. Пархоменко, В. Ф. Сіренко та ін. – К.: ІДП НАН України, 2003. – С. 152.

На наш погляд, саме кодифікована форма регулювання податкових відносин є більш прийнятною через її системність та повноту регулювання відповідних відносин одним законодавчим актом. Відомий французький дослідник проблем кодифікації Ремі Кабріяк вказує на сучасну кризу джерел права – законодавчу інфляцію, надмірність росту числа правових норм¹. У податковому праві проблема законодавчої інфляції особливо актуальна через рухливість законодавства та його багатоаспектність. Тому кодифікована форма регулювання податкових відносин має безспірну перевагу, оскільки дозволяє збільшувати правову визначеність регулювання податкових відносин шляхом такого регулювання одним законодавчим актом.

Література

1. Конституція України // Відом. Верхов. Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 141.
2. Про систему оподаткування: Закон України від 25 черв. 1991 р. № 1251-ХІІ // Відом. Верхов. Ради України. – 1991. – № 39. – Ст. 510.
3. Про схвалення Концепції реформування податкової системи: Розпорядження Каб. Міністрів України від 19 лют. 2007 р. № 56-р. // Офіц. вісн. України від 02.03.2007. – 2007 р., № 13, – С. 26. – Ст. 481.
4. Граціанов А. І. Консолідація як форма упорядкування законодавства // Держава і право. – К.: ІДП НАНУ, 2001. – Вип. 12. – С. 11–13.
5. Єфіменко Т. І. Податковий кодекс України : питання ефективності та суспільної злагоди // Фінанси України. – 2007. – № 5. – С. 3–11.
6. Кабріяк Р. Кодифікації. – М.: Статут, 2007. – 475 с.
7. Меленко С. Г. Консолідація як вид систематизації нормативно-правових актів: Дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.01. – Ч., 2002. – 206 с.
8. Олейникова С. Г. Источники налогового права Российской Федерации: Дис. ... канд. юрид. наук. – Саратов, 2005. – 197 с.

¹ Кабріяк Р. Кодифікації. – М.: Статут, 2007. – С. 89.

9. Погорелов Є. В. Кодифікаційна діяльність в правовій системі України : Дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.01. – Х., 2000. – 166 с.
10. Податкове законодавство України : Нормативна база (2-е вид., змін. і доп.). – К.: КНТ, 2008. – 392 с.
11. Пришва Н. Ю. Ефективність фінансового законодавства // Наук. вісн. Чернівець. ун-ту. Вип. 286. Правознавство: Зб. наук. пр. – Чернівці: Рута, 2005. – С. 102–104.
12. Ровинский Е. А. Финансовый контроль в СССР. – М.: Госюриздат, 1947 – 242 с.
13. Рогач О. Я. Кодифікаційні акти в системі законодавства України: Дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.01. – Ужгород, 2003. – 202 с.
14. Систематизація законодавства України : проблеми та перспективи вдосконалення / Кол. авт.: Н. М. Пархоменко, В. Ф. Сіренко та ін. – К.: ІДП НАН України, 2003. – 220 с.
15. Шевердін М. М. Податкове законодавство в УСРР у період нової економічної політики (1921–1929 рр.): Дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.01. – Х., 2005. – 212 с.

М. П. Кучерявенко

Природа процедурного регулювання податкових відносин

Визначаючи правові форми закріплення фінансових, податкових механізмів, важливо виходити з декількох посилок. Перш за все, реальне віддзеркалення в правових формах суспільних (у першу чергу економічних) відносин, що об'єктивно розвиваються. Податкові правовідносини, податкове регулювання мають закріплювати форми податкових платежів, їх організації та забезпечення, спроектовані на об'єктивну основу, реальні економічні процеси. Наприклад, складно уявити оподаткування суб'єктів підприємницької діяльності в 60–70-х рр. ХХ ст., коли таке явище не існувало практично. У той же час сьогодні можна говорити про спеціальні інститути оподаткування, що сформувалися, про таких учасників правовідносин. Окрім того, податкові правовідносини мають забезпечувати максимальний ефект від використання правових форм, що гарантують оптимальний результат: максимальні надходження від податків і зборів при збереженні або краще – зростанні інтересів і стимулів платників податків у розвитку діяльності. Ця вимога може реалізовуватися через декілька складових: а) оптимальний набір податків і зборів; б) включення в цей перелік лише ефективних податкових платежів, відхід від таких, що дублюються, нераціональних податків; в) раціональне співвідношення між різними типами податків, що відповідає сучасному етапу (непрямих – прибуткових – майнових); г) ефективне забезпечення оподаткування відповідними процесуальними нормами і т. д. І, нарешті, однією з найважливіших посилок дійсності правового регулювання є як активність, так, напевно, і здатність законодавця сфор-

мувати чинне законодавство на основі наукових висновків, узагальнення правозастосовчої практики, здатність відійти від демагогії. Звичайно, не можна відразу прийняти досконалий законодавчий акт, але навряд чи можна вважати нормальним появу застарілих до їх прийняття законодавчих актів; велику кількість внутрішніх (Бюджетний кодекс України) і зовнішніх (закони України «Про державну податкову службу в Україні», «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами», Бюджетний кодекс України відносно податкових органів, контролюючих органів, органів стягнення) колізій; закріплення відверто помилкових законодавчих норм (наприклад, визначення податку на доходи в Законі України «Про податок з доходів фізичних осіб»). Абсолютно доцільною у зв'язку з цим вбачається думка Л. С. Явича: «У тих випадках, коли юридичний закон вірно відображає об'єктивну потребу зміни існуючих відносин, він виявляється реальною силою, здатною привести до глибоких змін у народному господарстві, в темпі його розвитку і характері економічних зв'язків.

Коли ж юридичний закон не відображає в достатній мірі вірно об'єктивні потреби, то він фактично не здатний удосконалювати виробничі відносини та або заважає їх розвитку, або залишається на папері, не втілюючись в адекватних його вимогам правових відносинах»¹.

Аналізуючи співвідношення економічних і правових відносин, місце правового регулювання, Л. С. Явич звертав увагу на те, що «... безпосередній зміст юридичної надбудови є неоднорідним і утворює принаймні три якісно відмінних один від одного елементи – правосвідомість, правові нормативні акти (закони і т. д.), правовідносини. Було б невірним зводити всю юридичну надбудову до одного з цих елементів або ігнорувати їх юридичний взаємозв'язок (структуру)»². Проте і кожна з цих складових навряд чи є абсолютно однорідним утворенням. Самі ж правовідносини в цілому передбачають облік їх видових особливостей: «... характер суспільних відносин визначає можливість більшої або меншої деталізації їх правового регулювання. Так, процесуальні відносини за своєю суттю вимагають якнайповнішої деталізації»³. Хоча й матеріальні відносини, що регулюють оподатку-

¹ Стаття 41 Конституції України від 28.06.1996 // Відом. Верхов. Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 141.

² Явич Л. С. Право и общественные отношения (Основные аспекты содержания и формы советского права). – М., 1971. – С. 29.

³ Халфина Р. О. Общее учение о правоотношении. – М., 1974. – С. 104.

вання, передбачають побудову чітко та логічно співвідношуваних родових і видових категорій у податковому праві. Саме за цим принципом поняття, які складають загальну частину податкового права, деталізуються відносно видових форм за кожним окремим податком або збором. Це стосується практично кожного елемента правового механізму податку, поняття податку в цілому і т. д. Місце правовідносин у системі правового регулювання характеризується подвійним характером зв'язку¹. Так, податкові правовідносини формуються на основі реальних суспільних відносин, що визначають надходження податкових платежів. Проте стають такими вони лише під впливом податково-правових норм. Суспільні відносини, що передбачають регулювання надходжень податків і зборів, стають податковими правовідносинами лише за наявності закріпленого нормою права податкового обов'язку. Таким чином, податкові правовідносини зазнають немовби подвійного впливу реальних суспільних відносин і норми права. З'ясування суті податкових правовідносин саме і передбачає аналіз цього триєдиного комплексу понять: змісту та ролі податково-правової норми; суті фактичних відносин, які мають бути врегульовані правом; податкових правовідносин, перш за все, у формі конкретних, а потім і в інших проявах.

Визначеність місця правовідносин у механізмі правового регулювання досить чітко уявляється при виокремленні стадій цього процесу. «Досліджуючи механізм правового регулювання, С. С. Алексєєв встановлює три стадії цього процесу: 1) регламентованість суспільних відносин, що потребують правового опосередковування; 2) дія норм, у результаті якої виникають або змінюються правові відносини; 3) реалізація суб'єктивних прав і юридичних обов'язків, за якої правове регулювання досягає своєї мети, втілюється в поведінці конкретних осіб»². У цій системі досить чітко виявляється зв'язок правовідносин як із фактичними регульованими суспільними відносинами, так і з правовою нормою, покликаною це здійснювати через правовідносини.

При цьому, як підкреслювала Р. Й. Халфіна, створюється можливість розбіжності між вимогами норми і здійсненням прав, виконанням обов'язків. Подібні відхилення визначаються у тому числі і «мірою

¹ Див.: Явич Л. С. Право и общественные отношения (Основные аспекты содержания и формы советского права). – М., 1971. – С. 120.

² Халфина Р. О. Общее учение о правоотношении. – М., 1974. – С. 101.

армування»¹, мірою повноти та деталізації моделей відносин, які виявляються у зіставленні прав та обов'язків, співвідношенні норми та реальних відносин. Податкові правовідносини у зв'язку з цим відрізняються максимальним «армуванням», націлені на виключення невідзначеності, тяжіють до закріплення певних, чітко визначених правил поведінки. Визначається це, перш за все, владним характером податкових правовідносин.

Ю. А. Ровинський підкреслював: «У всіх видах фінансових правовідносин їх владно-майновий характер виступає абсолютно чітко. Значення має лише міра прояву в них владного характеру.

Характеристика фінансових правовідносин як владно-майнових дозволяє відмежувати їх від цивільного права, яке регулює майнові відносини, від адміністративного права, де зустрічаються також владно-майнові правовідносини»². Порівнюючи фінансові правовідносини з адміністративними правовідносинами владно-майнового характеру, він звертав увагу на їх істотні відмінності³. Дійсно, податкові правовідносини як різновид фінансових виникають виключно в процесі діяльності з акумуляції надходжень від податків і зборів, тоді як в адміністративному праві владно-майнові відносини виникають із виконавчо-розпорядчої діяльності. Якщо податкові правовідносини мають грошовий характер, то адміністративно-правові значною мірою представлені безпосередньо майновими. Адміністративно-правові відносини цього типу значною мірою передбачають певну підпорядкованість, субординацію суб'єктів, тоді як податкові – не виходять з організаційної залежності учасників правовідносин.

Особливістю регулювання податкових відносин є і те, що вони, будучи окремими аспектами суспільних відносин, можуть існувати лише як особливі правові зв'язки. Цілком аргументовано С. С. Алексєєв підкреслював, що податкові відносини існують виключно у формі правового зв'язку, при якому платник податків зобов'язаний сплатити суму податку, а податковий орган має право вимагати такої сплати. Виникненню податкових правовідносин не передує фактичний зміст – перед нами «чистий» правовий зв'язок. Виникнувши без певного фактичного змісту, юридична форма згодом знаходить його, тим самим

¹ Див.: Халфина Р. О. Общее учение о правоотношении. – М., 1974. – С. 103.

² Ровинский Е. А. Основные вопросы теории Советского финансового права. – М., 1960. – С. 138.

³ Там само. – С. 138–139.

реалізуюючи мету правового регулювання – формування фактичних відносин, яких раніше не було¹.

Встановлення обов'язку є найбільш прямолінійним, безпосереднім способом впливу на реальну поведінку. Учасникові відносин приписується здійснення певної дії або утримання від її здійснення. Порушення припису тягне за собою негативні наслідки². Податково-правове регулювання, що передбачає встановлення та реалізацію податкового обов'язку, не виключає, а навпаки, неминуче спричиняє закріплення на його основі системи прав та обов'язків, як платників податків, так і податкових органів. І в цьому випадку максимальний ефект від впливу на реальну поведінку учасників може бути досягнутий при узгодженні двох процесів. По-перше, закріплення об'єктивного і раціонального співвідношення прав та обов'язків у межах правосуб'єктності учасників відносин. І, по-друге, логічної і зваженої відповідності взаємних прав та обов'язків владних і зобов'язаних суб'єктів податкових правовідносин.

Дослідження правовідносин у контексті співвідношення їх з відповідними, регульованими ними, фактичними відносинами ставить питання про взаємозв'язок правової форми та реального змісту регульованих відносин. Аналізуючи реальні відносини лише в контексті їх аналогічної правової форми, можна дійти висновку про відповідність, перспективність чи ні правової норми певній життєвій ситуації. «Дослідження правовідносин у вказаному аспекті, їх співвідношення з відповідними нормами або сукупністю норм, які складають правову форму даного вигляду суспільних відносин, дає можливість судити про те, наскільки модель поведінки, що міститься в нормі, може бути реалізована в конкретних умовах»³. Р. Й. Халфіна підкреслювала, що в даній ситуації відбувається своєрідна конкретизація загальної волі держави, вираженої в нормі до певних життєвих обставин, здійснюється «прив'язка» норми права до фактичних обставин. Так, податкова норма, закріплюючи загальний припис, пов'язаний із реалізацією податкового обов'язку платника, передбачає, перш за все, певну родову конструкцію, яка, застосовуючись до одиничних відносин, ув'язується з реальними умовами останніх. У цьому випадку загальне поняття платника уточнюється за видовою приналежністю

¹ Алексеев С. С. Механизм правового регулирования в социалистическом государстве. – М., Юрид. лит., 1966. – С. 137.

² Халфина Р. О. Общее учение о правоотношении. – М., 1974. – С. 107.

³ Там само. – С. 90.

(юридична, фізична особа і т. д.), спеціальними характеристиками (власник транспортного засобу і т. д.); змістом об'єкта оподаткування конкретизується не лише залежно від типу податку (доходи, майно і т. п.), але й особливостями визначення бази оподаткування. Подібна деталізація, перехід від загального до конкретного відбувається, фактично, за кожним елементом податкового механізму і родовий припис конкретизується в абсолютно визначених вимогах, прив'язаних до реальних умов даних відносин, персоніфікованих податкових прав та обов'язків суб'єктів відносин.

У той же час поняття правової форми певного виду суспільних відносин навряд чи може характеризуватися такою ж однорідністю, як правовий інститут. Правова форма суспільних відносин конструюється виходячи з їх змісту, що передбачає підключення до регулювання суспільних відносин норм та інститутів різних галузей права. Суспільні відносини, що характеризують оподаткування, передбачають правову визначеність і за багатьма положеннями, які виходять за предмет податково-правового регулювання. Наприклад, визначення доходу фізичної особи, що отримується нею за основним місцем роботи, об'єктивно вимагає правового закріплення поняття «основного місця роботи». Навряд чи це необхідно здійснювати з позицій імперативного регулювання податково-правовими нормами та абсолютно логічне в цій ситуації звернення до норм трудового права. Так само податково-правове регулювання передбачає використання й інших категорій, що виходять за межі фінансового права, що, проте, абсолютно не змінює імперативної природи регулювання відносин, пов'язаних із оподаткуванням. Не можна в цій ситуації забувати і про цілий комплекс суспільних відносин, не втілених або опосередковано втілених у правову форму. Це значний блок обліково-звітних податкових відносин, на базі яких будуються відповідні податкові правовідносини з обліку та звітності платників податків. «Поняття правової форми в даному випадку застосовується для з'ясування її співвідношення з опосередковуваним змістом. Таким чином, оперуючи цим поняттям, ми певною мірою виходимо за межі права, коли аналізуємо правові норми та інститути в їх сукупності під кутом зору їх ефективності, відповідності змісту, залучаючи для цього матеріали інших галузей науки – економіки, техніки, соціології, психології та ін.»¹.

Податкові правовідносини, представляючи певну абстракцію, позначають конкретні відносини, які передбачають участь певних осіб,

¹ Халфина Р. О. Общее учение о правоотношении. – М., 1974. – С. 81.

наділених відповідними податковими правами та обов'язками. При цьому поведінка платників податків може відповідати припису, моделі податково-правової норми, а може і відхилитися від неї. Ніби «приміряючи» на поведінку платника податків податково-правову норму, ми співвідносимо абстрактні вимоги, які закріплюють його права та обов'язки, з конкретною поведінкою, їх реалізацією (дотриманням або недотриманням), що лежить в основі певного роздвоєння платника, який може виступати або як особа, яка своєчасно і в повному обсязі реалізує свої податкові права та обов'язки, або як суб'єкт відповідальності. «У правовідносинах відбувається якісний стрибок. Норми, що створюють можливість або обов'язковість тієї чи іншої поведінки, співвідносяться з реальною поведінкою. Зі сфери повинності ми переходимо у сферу сущого, від абстракції – до конкретного, від загального – до одиничного»¹.

Важливо враховувати зауваження Р. Й. Халфіної у зв'язку з цим про неминучість діалектичних протиріч, що виявляються при правовому регулюванні та пов'язаних із динамікою змісту і відносною стійкістю форм, що знаходить вираження в протиріччі правової форми та матеріального змісту відносин². Правова норма при виділенні об'єкта регулювання, спрямованості передбачає певну стабільність, визначеність, оскільки без цього неможливо позначити сукупність однорідних, стабільних суспільних відносин, на які необхідно впливати праву. Саме тому норма і покликана закріпити найбільш важливе, стійке, що пов'язане з сутністю відносин. При цьому нею враховуються і перспективи розвитку відносин. Застосування норми передбачає і можливість використання заходів державного примусу. Можливість їх застосування виникає з моменту видання норми, саме тому правовою нормою мають реалізовуватися певні консервативні засади, закріплення такої поведінки широкого кола осіб, передумови якої відображають дозрілі відносини, які набули стійкої, закономірної форми.

Виникнення нових відносин, пов'язаних із оподаткуванням, зміна змісту старих вимагає коректування системи податково-правових норм. Таким чином, динамічний розвиток суспільних відносин співвідноситься зі стабільністю правової системи, що вимагає та обумовлює систематичне оновлення податкового законодавства. Це передбачає декілька напрямків. Перш за все, зрозуміло, зміна, упорядкування по-

¹ Халфина Р. О. Общее учение о правоотношении. – М., 1974. – С. 82.

² Там само. – С. 97–98.

даткового законодавства, на чому ми зупинимось нижче. Проте необхідно враховувати і певні точки зіткнення, рубежі, на межі яких можливо і необхідна взаємодія податково-правових та інших фінансово-правових норм, податкових норм та інших галузевих норм. Саме тому оновлення податкового законодавства не повинно призводити до збільшення колізій, а має прагнути виключити виникнення нових і подолати ті, що існують. Окрім того, оновлення податкового законодавства вимагає не лише впорядкування співвідношення інституційних і галузевих форм, але й, безумовно, визначеності, чіткості у змісті. Одним із безумовних моментів у цій ситуації є виокремлення закону як найбільш стабільної форми права та підзаконних актів як гнучкіших, таких, що відображають динаміку відносин. Проте, перш ніж визначитися, як упорядкувати систему податкового законодавства, виходячи з цієї посилки, необхідно з'ясувати, що упорядковувати. Одним із питань, що витають у повітрі, без чіткої та однозначної відповіді, є взагалі поняття «податкового закону», яким користуються дуже часто, навіть на рівні правозастосування, проте що він собою являє, ми здогадуємося лише на рівні загальноправових абстракцій.

Єдність форми та змісту передбачає провідну роль змісту у розвитку явищ, що, однак, не виключає можливість активного впливу форми як на зміст, так і на саму сутність явища. Правова форма реальних відносин визначається не лише їх змістом, але і волею держави, що втілює їх у конкретну форму, встановлює для певних учасників ті чи інші правові суб'єктивні права та обов'язки¹. Навряд чи можна допускати абсолютну незалежність волі держави, вона визначається матеріальними умовами. Надання податковим відносинам визначених правових форм, незважаючи на тяжіння волі держави до збільшення податкових надходжень, натикається на об'єктивні матеріальні обставини. Вони можуть мати як досить загальний характер (наприклад, для виникнення податку з власників транспортних засобів необхідний не лише винахід автомобіля, але й перехід його у широке використання, формування за його рахунок стійкої сукупності об'єктів оподаткування, коли введення подібного податку було б державі вигідно, забезпечило б постійні надходження до бюджетів), так і відносно спеціальний (облік платників податків має стійкий і тривалий характер, однак можливість присвоєння єдиних ідентифікаційних номерів платникам,

¹ Див. детальніше: Халфина Р. О. Общее учение о правоотношении. – М., 1974. – С. 91.

переходу до детального автоматизованого обліку виникла лише із середини 90-х рр. ХХ ст.).

Визначення змістом правовідносин його форми передбачає обов'язкове урахування двох моментів: загального і спеціального. Загальний характер співвідношення форми та змісту податкових правовідносин передбачає участь держави в цьому процесі, коли зміст правовідносин, що відображає пізнані на даний момент об'єктивні закономірності, реалізується через волю держави, представлену в певній правовій формі. У цьому випадку співвідношення форми та змісту відображає загальноправову засаду, що ґрунтується на місці держави в механізмі правового регулювання, безвідносно до специфіки конкретних галузевих або інституційних правовідносин. Спеціальний характер співвідношення форми та змісту в податкових правовідносинах передбачає вже певне «інституційне забарвлення», коли зміст податкових правовідносин безпосередньо визначає поведінку учасників через їх суб'єктивні податкові права та обов'язки, формує їх волю.

Формування волі, як підкреслює Р. Й. Халфіна, передбачає усвідомлення як вимог правової норми, так і можливих наслідків її дотримання або недотримання. «Якщо в правовій нормі з достатньою повнотою враховані вимоги, що пред'являються розвитком, якщо обрані адекватні заходи впливу на зміст та прийняті до уваги всілякі факти, що визначають мотивацію поведінки, то поведінка відповідатиме моделі поведінки, закріпленій у нормі, конкретизованій у правах та обов'язках учасників даних відносин»¹. Це, однак, не виключає і відхилення реальної поведінки учасників правовідносин від моделі, що міститься в нормі. Воно може визначатися індивідуальними особливостями суб'єктів, конкретною життєвою ситуацією, хоча в основному відображає діалектичне протиріччя форми та змісту, про яке ми зазначали вище. У цих умовах можливе виникнення і конфліктної ситуації, коли дії платника податків набувають протиправного характеру і викликають негативну реакцію з боку держави, що передбачає вплив на суб'єкта правопорушення. Хоча навряд чи має сенс абсолютно абстрагуватися і від ситуації, коли суб'єктом відповідальності може та повинна виступати держава (наприклад у разі повернення з бюджету надмірно або незаконно стягнутих податкових платежів). Мабуть, цю проблему не можна розглядати як однозначну, і вона вимагає подальшого дослідження, побудови механізму солідарної відповідальності: держави як суб'єкта, якому надійшли незаконні або надмірно

¹ Халфіна Р. О. Общее учение о правоотношении. – М., 1974. – С. 94–95.

стягнуті грошові кошти, і яка їх повертає; конкретного суб'єкта (податковий орган або відповідна посадова особа), дії якого призвели до незаконного стягнення податкових платежів.

Єдність фактичного змісту та юридичної форми податкових правовідносин виражається, перш за все, в тому, що, виникнувши на підставі приписів законів, податкові правовідносини здійснюються в поведінці учасників правовідносин через чітко регламентовані права та обов'язки. Податкові правовідносини, реалізуючи динамічну функцію права, не можуть існувати поза правовими зв'язками, поза приписами закону. Це і дає підставу говорити про податкові правовідносини як «чисті» правові зв'язки. «Так, податкові відносини виникають лише як правовий зв'язок, через який платник податків зобов'язаний сплатити суму податку, а фінансовий орган має право вимагати сплати податку. В цьому випадку ще немає жодного фактичного (матеріального) змісту: перед нами «суто» правовий, «суто» ідеологічний зв'язок між особами»¹.

Відносно ізольований, відокремлений розгляд податкових правовідносин поза зв'язками з фактичними відносинами, очевидно, являє собою наукову абстракцію. Проте лише шляхом такого виділення цього поняття можна з'ясувати сутність правовідносин, найраціональніше співвіднести форми фактичного та правовідносин. Надмірна узагальненість явищ, відсутність деталізації їх на внутрішні складові не дозволяє досягти мети правового регулювання. Виділення як окремого аналізованого поняття податкових правовідносин дозволяє визначити, наскільки правова форма відповідає реальним відносинам, співвіднести це з предметом податково-правового регулювання, визначити засоби регулювання, метод, властивий податковому праву. З цих же позицій можна та потрібно визначати динаміку податкових правовідносин. У цьому контексті слід звернутися до положень Л. С. Явича, який підкреслював: «Зв'язок правової форми з економічними відносинами має двоякий характер. з одного боку, матеріальні умови життя визначають у кінцевому рахунку зміст державної волі, що знаходить вираження в праві. З іншого боку, право здійснює свою соціальну функцію лише в процесі реалізації його норм у суспільних відносинах. Правовідносини, що складаються при цьому, мають відповідати їх соціально-економічному змісту; в іншому випадку норми права потрібним чином не діють і не виконують своїй прогресивно-регулюючої функції по від-

¹ Див.: Алексеев С. С. Проблемы теории права: Курс лекций: В 2 т. – Свердловск, 1972. – Том I: Основные вопросы общей теории социалистического права. – С. 261.

ношенню до економіки. Таким чином, коли мова йде про докорінну проблему зв'язку між економікою та правом, слід аналізувати не лише процес правоутворення та його результати (закони і т. п.), але і процес реалізації юридичних норм, у першу чергу правовідносини»¹.

Правовідносини відображають і пов'язані не лише з певними економічними відносинами. Поза сумнівом, податкові правовідносини досить прозоро позначають свій економічний зміст, форми економічних механізмів податків і зборів, які регулюються правом. Проте правовідносини опосередковують й інші види суспільних відносин. Навряд чи без податкових правовідносин можна уявити функціонування дієвих соціальних механізмів, соціальні відносини, оскільки шляхом оподаткування здійснюється як перерозподіл доходів між різними верствами населення, так і формування фондів для фінансування соціальних програм. Політичні відносини так само неможливо уявити без певних акцентів у фінансовій сфері і, перш за все, у сфері оподаткування. Саме тому важливо враховувати і зворотний вплив податкових правовідносин на економічні, соціальні, політичні.

«Цей вплив здійснюється через конкретні права та обов'язки окремих осіб та організацій, через правовідносини, що виникають між ними. Саме цим шляхом відбувається зворотний вплив на базис. Тому величезне значення має ефективна дія правових норм, їх, можливо, більш повне та чітке втілення в конкретних правовідносинах громадян та організацій»². Вплив правовідносин на поведінку людей, що становить зміст інших видів суспільних відносин, здійснюється, перш за все, шляхом покладання на учасників певних прав та обов'язків, забезпечення державним примусом певної поведінки.

Характер публічних відносин визначається специфікою відповідних галузевих норм. Зрозуміло, що не лише природа відповідних правових норм визначає сутність податкових правовідносин. У даному випадку цей підхід не має вичерпного характеру, а доповнюється відмежуванням, перш за все, однорідних суспільних відносин, що регулюють оподаткування, змістом методу правового регулювання. Важливо враховувати, що при цьому зміст правового регулювання у сфері оподаткування не зводиться до створення податкових право-

¹ Явич Л. С. Право и общественные отношения (Основные аспекты содержания и формы советского права). – М., Юрид. лит., 1971. – С. 15.

² Кечекьян С. Ф. правоотношения в социалистическом обществе. – М.: Изд-во Акад. наук СССР. 1958. – С. 9.

відносин, а полягає в наданні фактичним податковим відносинам правової форми.

Саме при регулюванні оподаткування держава виступає одночасно, з одного боку, як суб'єкт влади, що організує виключно за допомогою владних приписів регулювання оподаткування, як суб'єкт, що делегує зобов'язаним особам переважно імперативні обов'язки та, з іншого боку, як суб'єкт – власник майна, що формується за рахунок податкових надходжень. «У фінансових правовідносинах особливо виразно виступають два правові елементи: а) державно-владний і б) майновий. Держава вступає як носій влади і як господарюючий суб'єкт в умовах, коли функції влади і господарювання тісно переплітаються один з одним»¹. При цьому важливо враховувати й інституційну особливість податкового права, адже подібна специфіка характерна для держави і в межах фінансових правовідносин, але лише в податковому праві мова йде про власність держави відносно специфічного майна – грошових коштів, що надходять до бюджетів у формі платежу обов'язкового характеру.

Формуючи основи розподілу повноважень між учасниками податкових правовідносин, держава забезпечує і наділення відповідними повноваженнями, правами та обов'язками суб'єктів податкових правовідносин, які складають владну та зобов'язану сторони. Владно-майновий характер фінансових правовідносин визначає юридичне положення суб'єктів у конкретних фінансових правовідносинах. Фінансовий орган, безпосередньо представляючи державу в цілому, наділений у зв'язку з цим певними повноваженнями.

У широкому сенсі до податкових правовідносин належать усі відносини, пов'язані з дією податково-правових норм у сфері оподаткування. Вплив права на суспільні відносини через виділення окремих юридичних явищ, таких як податковий обов'язок, податкова правосуб'єктність і т. д., є юридичним оформленням суспільних відносин у сфері оподаткування. Встановлюючи юридичний характер таких відносин, ми і переводимо їх у сферу правового регулювання, надаємо специфічної форми взаємовідносинам держави та інших суб'єктів. «Специфічна особливість впливу правових норм на суспільні відносини полягає в тому, що право безпосередньо регулює індивідуальні вольові вчинки, відносини між окремими особами та організаціями,

¹ Ровинский Е. А. Основные вопросы теории советского финансового права. – М., Гос. изд-во юрид. лит., 1960. – С. 136.

що складаються в повсякденній суспільній практиці»¹. Правовідносини завжди виступають як певний зв'язок, в умовах якого їх учасники пов'язані один з одним через співвідношення прав та обов'язків, що обумовлює займане ними положення. В умовах податково-правового регулювання необхідно виділити три стани подібних взаємовідносин. Перш за все, це принципове виділення двох сторін правовідносин, за якими закріплюються єдині родові права та обов'язки. На їх основі і формуються два типи правосуб'єктності: владних і зобов'язаних осіб. Окрім того, кожна сторона правовідносин є підсистемою суб'єктів, у межах якої формується блок владних учасників податкових правовідносин (державна, податкові органи і т. д.) і зобов'язаних (юридичні і фізичні особи). У цьому випадку родові основи правосуб'єктності деталізуються залежно від виду або владних, або зобов'язаних осіб. І нарешті, досить своєрідне місце займає в цих умовах інститут представництва, коли права та обов'язки суб'єктів, їх зміст визначаються тим, яку сторону представляє реалізацією своїх прав та обов'язків окрема особа. Тут ми можемо виділити два типи представництва: владне податкове представництво, що здійснюється через компетенцію органів, які представляють державу як власника податкових надходжень та організатора податкових відносин, і зобов'язане податкове представництво, спрямоване на своєчасне та найбільш повне здійснення та реалізацію податкового обов'язку платником податків і зборів, що полягає у делегуванні низки його обов'язків іншим суб'єктам (офіційним, законним, уповноваженим представникам платника податків).

У загальній теорії права склався відносно стійкий підхід до характеристики поняття правовідносин, коли вони розглядаються як: «... такий, що виникає на основі норм соціалістичного права, індивідуалізований суспільний зв'язок між особам, що характеризується наявністю суб'єктивних юридичних прав та обов'язків і підтримується (гарантується) примусовою силою соціалістичної держави»². У свою чергу, Ю. К. Толстой визначає: «правовідносини як особливі ідеологічні відносини, що виникають у результаті настання передбачених правовою нормою юридичних фактів, як відносини, за посередництвом

¹ Общая теория советского права / Под ред. С. Н. Брамса и И. С. Самощенко. – М.: Юрид. лит., 1966. – С. 277.

² Алексеев С. С. Проблемы теории права: Курс лекций: В 2 т. – Свердловск, 1972. – Том I: Основные вопросы общей теории социалистического права. – С. 251.

яких (через які) норма права регулює фактичні суспільні відносини»¹. «Правові відносини розглядають як суспільні відносини, врегульовані нормами права, як відносини, учасники яких наділені правами та обов'язками, передбаченими і забезпеченими нормами права»². Таким чином, аналізуючи сутність галузевих правовідносин, необхідно враховувати характер зв'язку прав та обов'язків учасників правовідносин, тип і зміст відповідних галузевих норм права, форми і способи державних гарантій, що забезпечують відповідну поведінку суб'єктів правовідносин, що передбачають виникнення прав і обов'язків на підставі певних юридичних фактів. Виходячи з цього податкові правовідносини можна визначити як різновид владно-майнових відносин, що виникають відповідно до податково-правових норм (які регулюють встановлення, зміну та скасування обов'язкових платежів податкового характеру) і юридичних фактів, учасники яких мають суб'єктивні права та обов'язки, пов'язані з реалізацією податкового обов'язку.

Враховуючи вищевикладене, нам хотілося би приєднатися до критики О. Е. Кутафіним погляду на правовідносини як специфічний зв'язок між правом і юридичним обов'язком у сенсі їх співвідношення³. На перший погляд, може здаватися, що така конструкція повністю відповідає податковим правовідносинам, де за владним суб'єктом закріплюються права, а за платниками податків – обов'язки. Однак навряд чи є можливою навіть в умовах імперативного податково-правового регулювання побудова правосуб'єктності, що складається виключно з прав або виключно з обов'язків. Можна ставити питання про переважну побудову правосуб'єктності за рахунок прав або обов'язків, але не про виняткову. у цьому випадку як платники податків мають певні права при регулюванні податкових відносин, так і податкові органи – обов'язки (щоправда, необхідно розмежовувати за своїм змістом і способами забезпечення, гарантіями обов'язки перед державою і перед платниками податків).

Податковим правовідносинам, як і будь-яким правовідносинам у цілому, властиві специфічні ознаки⁴. До них можна віднести такі:

¹ Толстой Ю. К. К теории правоотношения. Л.: Изд-во Ленингр. ун-та, 1959. – С. 20

² Общая теория советского права / Под ред. С. Н. Брамса и И. С. Самощенко. – М.: Юрид. лит., 1966. – С. 275.

³ Кутафин О. Е. Предмет конституционного права. – М., Юристъ, 2001. – С. 297

⁴ Див.: Алексеев С. С. Проблемы теории права: Курс лекций: В 2 т. – Сводловск, 1972. – Том I: Основные вопросы общей теории социалистического права. – С. 251–255.

1. Податкові правовідносини являють собою особливі зв'язки між особами, що формуються на основі норм податкового права. В даному випадку ми стикаємося зі спрямованою реалізацією волі держави шляхом закріплення податково-правових норм, що мають спеціальну направленість. Податкові правовідносини є опосередковуючою ланкою між податково-правовою нормою та реальними регульованими суспільними відносинами¹.

2. Податкові правовідносини, перетворюючи вимоги податкових норм, спрямовані і на регулювання особливостей зв'язку між їх учасниками шляхом закріплення суб'єктивних податкових прав та обов'язків. Податкові правовідносини розглядаються як засіб правового впливу на суспільні відносини, як сукупність прав та обов'язків. Важливо враховувати в цій ситуації, що між особами встановлюється зв'язок виключно тому, що вони є носіями відповідних прав та обов'язків. «Насправді, чому на основі юридичних норм між особами виникає зв'язок? Та тому, що юридичні норми надають одній особі (або особам) право, на іншу ж особу (або осіб) покладають обов'язок. А право та обов'язок (і в цьому сутність правовідносин!) єдині»².

3. Податкові правовідносини виражають зв'язок між учасниками, який підтримується і гарантується примусовою силою держави. Як тільки особа стає носієм податкового обов'язку, вона потрапляє в специфічне положення по відношенню до держави, що виражається в його суб'єктивних юридичних правах та обов'язках. Саме в юридичних правах і обов'язках, забезпечення яких гарантоване державою. Саме тому податкові правовідносини, регулюючи та виражаючи зв'язки між особами, завжди передбачають зв'язок будь-якого учасника правовідносин (за винятком, зрозуміло, самої держави) із державою. Специфіка податкових правовідносин полягає в тому, що «... з їх утворенням для одних осіб (уповноважених) відкривається передбачена нормами права і забезпечена державою можливість використовувати у своїх інтересах і цілях поведінку інших осіб (зобов'язаних), для яких відповідна поведінка стає суспільно необхідною»³.

¹ Див.: Халфина Р. О. Общее учение о правоотношении. – М.: Юрид. лит., 1974. – С 101.

² Алексеев С. С. Проблемы теории права: Курс лекций: в 2 т. – Свердловск, 1972. – Том I: Основные вопросы общей теории социалистического права. – С. 252.

³ Кечекьян С. Ф. Правоотношения в социалистическом обществе. – М.: Изд-во Акад. наук СССР, 1958. – С. 6.

4. Податкові правовідносини, виникаючи на основі загальних приписів податково-правових норм, визначають зв'язок між особами, що має індивідуалізований характер. Податковий обов'язок має конкретний суб'єкт, він не може мати знеособлений характер. Причому це не виключає і деяке узагальнення, коли мова йде про відсутність на рівні родових норм персональних ознак платників – кожний зобов'язаний сплачувати податки (ст. 67 Конституції України). А ось хто такий «кожний», у якому обсязі та які податки він повинен сплачувати – деталізується відповідними конкретними податковими правовідносинами.

Податкові правовідносини мають вольовий характер. Причому необхідно мати на увазі декілька аспектів реалізації волі. Перш за все, виникнення правовідносин неможливе без втілення волі держави, без відповідної податково-правової норми. І крім того, здійснення правовідносин передбачає певні вольові акти їх учасників, що визначають поведінку суб'єктів податкових правовідносин у ході реалізації податкового обов'язку. «Для правовідносин є типовою взаємодія соціальної волі, вираженої в правових нормах, з індивідуальною волею суб'єктів правовідносин. Саме в цьому і полягає активний вплив норм права і правовідносин на суспільні відносини»¹.

Характеризуючи процес як цілісну єдину конструкцію, не слід абстрагуватися від того, що він функціонує як сукупність складових його елементів, характеризується внутрішньою організацією. Складність процесу визначається як особливим характером організації внутрішньої будови, так і специфічною динамікою, виникненням, зміною і розвитком відносин. Аналіз податкового процесу як складних правовідносин обумовлює певні акценти, пов'язані з дослідженням суб'єктного складу, структури, динаміки останнього.

Складність суб'єктного складу податкових правовідносин, яке обумовлює існування податкового процесу, виражається не лише в наявності двох сторін правовідносин, існуванні між ними складних майнових відносин, але і різноманітність суб'єктів, що представляють кожну з цих сторін. Так, при характеристиці владної сторони податкових правовідносин можна вести мову про цілу систему органів, які представляють державу та реалізують владні повноваження, як безпосередньо про податкові органи (податкові інспекції, адміністрації, податкова міліція), так і про опосередковано податкові органи (орга-

¹ Толстой Ю. К. К теории правоотношения. – Л.: Изд-во Ленингр. ун-та, 1959. – С. 27.

ни казначейства, органи внутрішніх справ і т. д.). Більше того, складність правовідносин у даному випадку посилюється складною конструкцією співвідношення, узгодження компетенції представників владного суб'єкта з правами та обов'язками осіб, що виконують податковий обов'язок. Складність такої конструкції пов'язується, з одного боку, з необхідністю охопити всі стадії виконання податкового обов'язку (облік, сплату, звітність), а з іншого боку – співвіднести та узгодити права та обов'язки осіб, що протистоять один одному в податкових правовідносинах. Так, наприклад, право податкових органів на проведення перевірок даних податкової декларації, податкової звітності в цілому повинно кореспондувати обов'язку платника податків здійснювати дії з податкової звітності. Ще більш ускладнює структурування суб'єктного складу участь у процесуальних діях спеціфічних осіб, що виражають виключно його природу (судових органів, експертів, свідків, понять і т. д.).

Складність конструкції податкового процесу визначається й специфічною динамікою розвитку, що обумовлює його стадійність, послідовність у здійсненні певних дій учасників податкового процесу. В основі структурування стадій у даній ситуації може бути покладена структура податкового обов'язку, що в цілому визначає послідовність поведінки учасників податкових відносин і відповідно формує вихідні підходи до моменту виникнення юридичних процедур у податкових відносинах. Так, правопорушення на стадії податкового обліку може бути самостійною основою виникнення юридичних податкових процедур, хоча безпосередньо обов'язок, пов'язаний із перерахуванням сум податку, і не був реалізований. У той же час правопорушення на стадії сплати податку, при реалізації другої складової податкового обов'язку передбачає реалізовану першу стадію – здійснення облікових дій платника податків. Не можна сплатити податок, не легалізувавши себе як зобов'язану особу у сфері оподаткування, не ставши на податковий облік або не врахувавши надходження або майно в режимі податкового обліку та на підставі цього не визначивши об'єкт оподаткування та його базу. Тому правопорушення на стадії сплати податку передбачає певне повернення до дій на попередній стадії, і в цьому випадку необхідно з'ясувати: неправомірні дії платника пов'язані тільки зі сплатою податку або позитивне застосування податково-правових норм було припинено ним ще на стадії податкового обліку. Аналогічний екскурс у попередній стадії у зв'язку з податково-процесуальним режимом регулювання відносин характеризує відпо-

відно й останню складову податкового обов'язку – податкову звітність. Другою проблемою, що характеризує складність динамічності й стабільності правовідносини, які регулюють податковий процес, є проблема податкових проваджень. Останні можуть виникнути на будь-якій стадії виконання податкового обов'язку, але навряд чи в цих умовах виникне можливість накладення їх один на одне.

Характеризуючи складність податкового процесу, ґрунтуючись на структуруванні змісту податкових правовідносин, важливо мати на увазі, що правова структура, що визначає останні, характеризує, фактично, правові зв'язки. Розгляд податкових правовідносин у такому контексті зумовлює аналіз залежності між учасниками правовідносин, обумовлену взаємною кореспонденцією їх прав та обов'язків, що і забезпечує структурування на основі податкових правовідносин процедурної в цілому та процесуальної, зокрема, діяльності. При цьому розгляд окремого різновиду податкової процедури передбачає, фактично, регулювання поведінки учасників не в межах саме цього окремого різновиду процедурного регулювання, а затребуваність і реалізацію приписів практично всіх податкових процедур, у тому числі закріплених і в податково-процесуальних нормах. Очевидно, існує певна різниця між участю та застосуванням норм, що реалізують правотворчі, матеріальні та процесуальні процедури. Якщо при реалізації матеріальних податкових процедур правотворчі братимуть участь у цьому як уже пройдений етап, як використання вже певного результату, то процесуальні податкові процедури зможуть впливати на поведінку учасників матеріальних податкових процедур як яесь ідеальне застереження, показник того, що може трапитися в разі порушенні правил поведінки в режимі матеріальної податкової процедури. «З позиції системного підходу правовідносини являють собою систему, елементами якої є учасники правовідносин (суб'єкти), об'єднані правовою структурою – доцільним правовим зв'язком, що впливає із суб'єктивних юридичних прав і обов'язків (доцільних правових властивостей суб'єктів), – і який функціонує для досягнення соціально корисного результату»¹.

Цілісність регулювання єдиних податкових правовідносин передбачає складність і відносно класифікації та затребуваності видів конкретних податкових правовідносин. Так, регулювання виконання податкового обов'язку може починатися регулятивними податковими правовідносинами (причому в його режимі можуть змінюватися окре-

¹ Протасов В. М. Основы общеправовой процессуальной теории. – М.: Юрид. лит., 1991. – С. 119.

мі різновиди – облікові, звітні і т. д.), змінюючись потім охоронними. Цілісність спрямованості податкового регулювання в цих умовах зовсім не виключає і зміну суб'єктного складу при розподілі податкових правовідносин на різновиди. Поведінка платника податків може супроводжуватися участю податкових органів при постановці на податковий облік (в одному режимі), впливом їх же, але трохи в іншій формі, при наданні податкової звітності. Податковий процес (знову ж у межах регулювання виконання податкового обов'язку) обумовить уже участь більшої кількості суб'єктів (мова може йти про органи податкової міліції, судові органи, суб'єкти процеси: експерти, фахівці, поняті тощо), ускладнений, у зв'язку з цим, характер правових зв'язків та їх динаміка. В. М. Протасов, характеризуючи цю ситуацію, підкреслював, що діяльність «... лише одна зі складових динаміки процесу поряд зі змінами в його складі (суб'єктах), в їх правах та обов'язках, у правовій структурі»¹. Дійсно, динамічність є характерною для будь-якого виду податкових процедур і пов'язувати її винятково з процесуальною формою навряд чи логічно та послідовно.

Процесуальне регулювання, в основу якого покладено охоронні податкові правовідносини, здійснюючи функції охорони та захисту, як охоронюваний об'єкт виділяє не тільки суб'єктивні права учасників відносин. Об'єкт охорони є ширшим і пов'язується зі здійсненням захисних функцій не стосовно якогось певного виду відносин, а передбачає захист усієї системи податкових відносин, громадського порядку у сфері оподаткування.

Податково-процесуальні відносини за своєю природою є податково-правовими та зберігають основне призначення – правове регулювання оподаткування. Однак останнє здійснюється за рахунок як матеріального, так і процесуального регулювання. Розглядаючи процесуальні податкові правовідносини в контексті правового зв'язку суб'єктів процесуальних відносин у єдності з їх фактичною поведінкою², слід звернути увагу на особливості, що виділяють їх у системі правовідносин та обумовлюють відмінність від матеріальних:

1. Призначення податково-процесуальних відносин. з одного боку, ця позиція може характеризувати і єдність матеріальних та процесуальних відносин при регулюванні оподаткування (перша стадія руху

¹ Протасов В. М. Основы общеправовой процессуальной теории. – М.: Юрид. лит., 1991. – С. 120.

² Див. детальніше: Лукьянова Е. Г. Теория процессуального права. – М.: НОРМА, 2003. – С. 204–213.

публічних грошових фондів). З іншого боку, функціональним призначенням процесуальних податкових відносин є забезпечення надходження коштів в умовах, коли податкове регулювання стало пов'язуватися з охоронними податковими правовідносинами. Реалізуючи завдання охорони громадського порядку у сфері оподаткування, з їх допомогою забезпечується реалізація штрафного та відновлювального призначення санкції податково-правової норми.

Реалізуючи норму матеріального податкового права, правозастосовна діяльність у межах процесуальних відносин є юрисдикційною та детально структурованою. У межах податкового процесу послідовно змінюються етапи: встановлення фактичних обставин справи, вибір податково-правової норми, що відображає сутність справи; аналіз обраної норми в контексті даних обставин; ухвалення рішення; оформлення цього рішення.

2. Процесуальні податкові правовідносини є засобом реалізації охоронних матеріальних податково-правових норм. Причому правозастосування в межах процесуальних податкових правовідносин може завершитися і тим, що фактичного складу, необхідного для застосування відповідної матеріальної податково-правової норми, виявлено не буде. Констатація цього у відповідному акті формалізує відсутність умов для реалізації матеріального права. Таким чином, матеріальна податково-правова норма є передумовою (не слід плутати з підставою) виникнення процесуальних податкових правовідносин, що може призвести як до її реалізації, так і до обґрунтування неможливості її застосування.

Специфічне накладення, проникнення в матеріальні податкові правовідносини. Матеріальні податкові правовідносини, виникнувши, певний час розвиваються без процесуального опосередкування. При виникненні певних передумов до матеріального податково-правового регулювання підключається процесуальне. Після його закінчення якийсь час ще триває регулювання в режимі матеріальних податкових правовідносин. «... Для процесуальних правовідносин більшою мірою характерні системність, одномоментність та у зв'язку з цим множинність суб'єктів»¹.

3. Податково-процесуальні відносини характеризуються концентрованим вираженням владності. Податкові правовідносини, будучи за своєю природою владними (одна сторона в них завжди представлена державою або органом, що реалізує її інтереси), на стадії процесу-

¹ Лукьянова Е. Г. Теория процессуального права. – М.: НОРМА, 2003. – С. 112.

ального регулювання передбачають участь ще одного суб'єкта, що реалізує владні повноваження – суду. Владні повноваження суб'єкта, що представляє одну зі сторін податкових правовідносин, конкретизуються характером податкових відносин і деталізують загальну компетенцію уповноважених органів у сфері оподаткування.

Податково-процесуальні відносини передбачають участь у регулюванні спеціального суб'єкта, який не реалізує власний інтерес у спорі, незалежного. Для суб'єкта, що вирішує податковий спір, застосування норми матеріального права не пов'язується з якими-небудь несприятливими наслідками безпосередньо для нього. Предмет відання судових органів розкривається через підвідомчість та охоплює повноваження судових органів при вирішенні конкретних юридичних справ. При цьому важливо мати на увазі, що процесуальні повноваження не можна зводити винятково до прав чи обов'язків у процесі. Вони з'єднують їх у єдину конструкцію та виражають юридичну компетенцію уповноваженого органу в конкретних правовідносинах, породжують форму «правообов'язку».

4. Податково-процесуальні відносини характеризуються особливостями суб'єктного складу. у найбільш загальному вираженні ці особливості можна пов'язувати, по-перше, з наявністю в системі суб'єктів безпосередніх та опосередкованих учасників. Безпосередніми учасниками податково-процесуального регулювання є суб'єкт владних повноважень, зобов'язана особа (найчастіше – платник податків), суд. Опосередкованими учасниками є особи, що беруть участь у податково-процесуальних відносинах, що не пов'язана з реалізацією їх власних інтересів (свідки, експерти, перекладачі і т. д.). Якщо дії перших пов'язуються із захистом їх інтересів (податкові органи, платники податків), або безпосередньою реалізацією їх компетенції (суд), то дії останніх виступають лише засобом доведення. Подібна класифікація відображається в різних підходах у науковій літературі, де характеризуються: обов'язкові та факультативні суб'єкти; безпосередньо зацікавлені в результатах юридичного процесу та «лідуючі» суб'єкти; суб'єкти – організатори процесу і т. д.¹

По-друге, особливість суб'єктного складу податково-процесуальних відносин характеризується мобільністю та змінюваністю залежно від етапу процесуального регулювання, характеру дій учасників податково-

¹ Див.: Актуальные проблемы юридического процесса в общенародном государстве. – Ярославль, 1980. – С. 6–7; Лукьянова Е. Г. Теория процессуального права. – М.: НОРМА, 2003. С. 213–214; и др.

процесуальних відносин. Їх склад змінюється залежно від стадії процесу, характеру дій, передумов участі в процесі тих або інших суб'єктів, предмета спору й т. д.

5. Процесуальні податкові правовідносини передбачають спеціальну правосуб'єктність учасників. Процесуальна податкова правоздатність виникає одночасно з податковою правоздатністю в матеріальному праві, однак вона передбачає і певну реалізацію складової матеріальної податкової дієздатності, оскільки податково-процесуальна правоздатність пов'язується з можливістю мати процесуальні права та обов'язки, виступати як сторона, заявник і т. д. Податково-процесуальна дієздатність передбачає вже не просто наявність процесуальних прав та обов'язків, а здатність їх реалізовувати, брати участь у відносинах представництва¹.

6. Податково-процесуальні відносини відрізняються специфічним об'єктом, що виражає поведінку, дії учасників податкового процесу². При цьому доречно розмежовувати загальний і спеціальний об'єкт податково-процесуальних правовідносин. Якщо загальний об'єкт орієнтований на поведінку учасників податкових відносин, вплив і врегулювання її відповідно до приписів податково-правових норм, то спеціальний об'єкт певною мірою відображає спрямованість податково-правового регулювання та пов'язується з результатом дій учасників податкового процесу. Він характеризує досягнення інтересів осіб, що беруть участь у розгляді справи.

7. Податково-процесуальні відносини характеризуються подвійністю правового впливу. з одного боку, передумовою їх виникнення є матеріальна податково-правова норма, з іншого боку, її застосування базується на приписах процесуальної норми. «Відмітною рисою процесуальних правовідносин також є те, що вони мають ніби «подвійну» юридичну природу»³.

8. Процесуальні податкові правовідносини є динамічними на відміну від статичних приписів матеріальних податково-правових норм і відповідно матеріальних податкових правовідносин. Якщо матеріальні податкові правовідносини містять приписи – орієнтири для впливу на поведінку учасників, яким вони призначені, то процесуальні податкові правовідносини передбачають саме дії суб'єктів, що беруть участь у них.

¹ Див.: Лукьянова Е. Г. Теория процессуального права. – М.: НОРМА, 2003. – С. 216.

² Там само. – С. 226–227.

³ Там само. – С. 210.

9. Підстави виникнення процесуальних податкових правовідносин трохи вужчі, ніж матеріальних. Якщо останні можуть бути викликані як подіями, так і діями, то підставою виникнення податково-процесуальних правовідносин можуть бути тільки дії. Це обумовлює й особливу формалізацію юридичного факту в умовах процесуального регулювання – необхідність спеціального процесуального акта, складеного за участю суб'єкта, що реалізує охоронні функції.

Юридичні факти в процесуальних податкових правовідносинах характеризуються низкою особливостей¹:

а) відрізняються відповідною процедурно-процесуальною формою, закріпленою в законодавстві, та мають правові наслідки тільки у випадку належного оформлення;

б) виступають у більшості випадків у вигляді складного юридичного складу, що передбачає двоїстий характер, обумовлений наявністю факту, що викликає дію матеріальної податково-правової норми та власне процесуального факту;

в) власне процесуальні факти закріплюються вичерпними переліками;

г) юридичні факти в процесуальних податкових правовідносинах пов'язуються тільки з діями. Події можуть породжувати податково-процесуальне регулювання, але тільки в тому випадку, якщо наслідки, що впливають на поведінку учасників, виникають у сукупності з діями, у межах єдиних фактичних складів.

10. Специфікою відповідальності в межах процесуальних податкових правовідносин. Важливо мати на увазі, що примус у податково-правовому регулюванні може здійснюватися як наслідок порушення матеріальної податкової норми, так і як результат порушення процедурної норми. Якщо в першому випадку матеріальне регулювання породжує процесуальне, то в другому відбувається просто трансформація процедури та матеріальна регулятивна процедура переростає в юридичну. Підставою примусу та застосування санкцій процесуальної відповідальності є винне невиконання учасником процесу обов'язків, покладених на нього процесуальною законодавчою нормою².

Податкові правовідносини реалізують усі функції, які делегуються їм як «конкретизаторам» загальних приписів податково-правових

¹ Див. детальніше: Лукьянова Е. Г. Теория процесуального права. – М.: НОРМА, 2003. – С. 188–99.

² Там само. – С. 223–224.

норм¹. Із цих позицій податкові правовідносини поділяються на регулятивні (загальнорегулятивні та конкретно-регулятивні) та охоронні. Деталізуючи зміст регулятивних правовідносин з позиції участі в реалізації функцій права, податкові правовідносини можна розділити на:

1) загальнорегулятивні – 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.

Окремий, ізольований розгляд даних видів правовідносин являє собою наукову абстракцію, в більшості випадків вони діють у нерозривній єдності, сполученні один із одним. Наприклад, конкретизація правового статусу платника податків – фізичної особи, не зареєстрованої як суб'єкт підприємницької діяльності, означає функціонування конкретно-регулятивних правовідносин тільки в тому випадку, якщо вже «пройдений етап», набули чинності загальнорегулятивні податкові правовідносини – закріплене поняття платника податків як родової норми, зміст його податково-правового статусу. І тільки після цього можливе застосування охоронних податкових правовідносин, оскільки заходи державного примусу можуть бути використані при досить чіткій персоніфікації: як особи, податковий обов'язок якої не виконаний, так і конкретних обов'язків, дії або бездіяльності, що пов'язані з правопорушенням. «Правовідносини являють собою досить складний механізм. Вони складаються з декількох «прошарків» правовідносин, які взаємодіють один із одним. Правовідносини в процесі правового регулювання утворюють певну систему, і лише у своїй системі вони забезпечують конкретизацію загальних приписів юридичних норм»².

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 право-

¹ Див.: Алексеев С. С. Механизм правового регулирования в социалистическом государстве. – М.: Юрид. лит., 1966. – С. 139–140.

² Там само. – С. 140.

мірною 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. Алексеев, характеризуючи загальнорегулятивні правовідносини як певну основу існування та розвитку конкретно-регулятивних та охоронних правовідносин, підкреслював їх особливий характер¹. Дійсно, місце загальнорегулятивних податкових правовідносин як системоутворюючого елемента серед різновидів правовідносин, що класифікуються на основі розподілу функцій права, передбачає виокремлення їх характерних рис:

1. Крім закріплення самостійного об'єкта, загальнорегулятивні 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»². 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 загальнорегулятивних 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 загальнорегулятивних 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. Загальнорегулятивні податкові правовідносини закріплюють певну кореспонденцію прав та обов'язків. Із цих позицій у податково-правовому регулюванні формується досить складна система. Насамперед, мова йде про певну галузеву або, точніше, інституціональну

¹ Див.: Алексеев С. С. Механизм правового регулирования в социалистическом государстве. – М.: Юрид. лит., 1966. – С. 142–143.

² Там само. – С. 142.

деталізацію конституційного податкового обов'язку. Зрозуміло, реалізація даного обов'язку передбачає наділення суб'єктів відносин певними правами та обов'язками. На рівні загальнорегулятивних 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.

Конкретно-регулятивні податкові правовідносини опосередковані загальнорегулятивними та спрямовані на закріплення конкретних прав та обов'язків суб'єктів податкових правовідносин, їх певної поведінки. Якщо загальнорегулятивні податкові правовідносини відображають, насамперед, стабільність правового регулювання, спрямовані на закріплення певних статичних засад, то динамічність, гнучкість реагування права на зміну суспільних відносин досягається, насамперед, через конкретно-регулятивні правовідносини. «Конкретні правовідносини становлять основний «прошарок» правових зв'язків, мовби «робочу частину» механізму правового регулювання, спрямовану на здійснення регулятивних функцій права – на закріплення, впорядкування та розвиток соціалістичних суспільних відносин. Це другий, до того ж головний, ступінь конкретизації загальних приписів юридичних норм на стадії правовідносин, що реально виражає найбільш важливі канали впливу права на громадське життя»¹. У цьому випадку навряд чи можна говорити про те, що вся система конкретно-регулятивних податкових правовідносин однаково відображає та впливає на динаміку суспільних відносин. При цьому важливо розрізнити їх розподіл на правовідносини активного та пасивного типів, на чому ми зупинимося далі.

Незважаючи на єдність регулятивних та охоронних правовідносин, між ними існують і принципи відмінності². Насамперед вони розрізняються за підставами виникнення. Якщо регулятивні податкові правовідносини виникають на основі правомірної поведінки суб'єктів, то виникнення та розвиток охоронних податкових правовідносин

¹ Алексеев С. С. Механизм правового регулирования в социалистическом государстве. – М.: Юрид. лит., 1966. – С. 149.

² Див.: Алексеев С. С. Проблемы теории права: Курс лекций: В 2 т. – Свердловск, 1972. – Том I: Основные вопросы общей теории социалистического права. – С. 269.

пов'язані з неправомірною поведінкою, наявністю податкового правопорушення. Деякі відмінності між цими видами податкових правовідносин пов'язані із 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 мають додатковий характер¹ і передбачають застосування заходів державно-примусового впливу до осіб, винних у порушенні юридичних обов'язків, пов'язаних із оподаткуванням. Даний вид податкових правовідносин як мету виділяє охорону припису норми податкового права.

Охоронні податкові правовідносини виникають за умови порушення прав і невиконання обов'язків, коли учасники правовідносини 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 владовідносин², вони затребувані щоразу, коли інтереси учасників правовідносин потребують державно-правового захисту.

Головне значення серед заходів державно-примусового впливу відіграють заходи юридичної відповідальності. Наведено функції відповідальності, що реалізуються в межах охоронних податкових правовідносин:

¹ Див.: Алексеев С. С. Механизм правового регулирования в социалистическом государстве. – М.: Юрид. лит., 1966. – С. 149.

² Див.: Кутафин О. Е. Предмет конституционного права. – М.: Юристъ, 2001. – С. 314; Лучин В. О. Конституционные нормы и правоотношения. – М.: Закон и право, ЮНИТИ, 1997. – С. 149.

1. Основною функцією правової відповідальності є штрафна або каральна. Особливого значення це набуває в податковому праві, норми якого регулюють надходження грошових коштів до публічних фондів. Це спричиняє і деякі акценти: якщо податкові відносини спрямовані, насамперед, на збільшення грошових надходжень державі та територіальним громадам, то й різновид цих відносин – охоронні податкові правовідносини – повинні повною мірою відображати та підкорятися реалізації цієї мети. Саме тому в системі санкцій за податкові правопорушення провідне місце має бути відведене різновидам штрафів, що також забезпечують надходження до бюджетів.

2. Правопоновлююча функція в даних умовах також орієнтована на специфіку предмета податково-правового регулювання. «Заходи державно-примусового впливу, що виконують правопоновлююче завдання, відіграють у механізмі правового регулювання і додаткову роль. Обов'язок зазнавання державно-примусового впливу виражений тут не тільки у вигляді пасивної поведінки, але й у вигляді певних позитивних дій»¹. Застосування санкцій у податковому праві не тільки спрямовано на покарання винних, але й об'єктивно пов'язано з відновленням майнового стану суб'єктів – власників грошових фондів, що формуються за рахунок податків і зборів. Очевидно, що недоотримання коштів від податків і зборів у бюджеті може призвести до скорочення фінансування державних програм, виділення коштів на забезпечення державних завдань і функцій. Більше того, це може порушити періодичність виділення грошових коштів, що призведе до певних втрат. Саме тому на суб'єкта відповідальності покладаються обов'язки з відновлення майнового стану держави та територіальних громад, на що спрямовано як стягнення невнесених сум податків і зборів, так і виплата штрафів за ними. При цьому важливо підкреслити єдність закріплення сум, що надходять як від певних податків і зборів, так і штрафів за ними за єдиним бюджетом.

3. Певне місце в реалізації юридичної відповідальності займає і попереджувальна функція. Превентивне її значення в межах охоронних податкових правовідносин передбачає формування передумов, що перешкоджають новим правопорушенням і формують в особи як приватну, так і загальну превенцію².

Реалізація охоронних податкових правовідносин, обумовлюючись

¹ Алексеев С. С. Механизм правового регулирования в социалистическом государстве. – М.: Юрид. лит., 1966. – С. 151.

² Там само.

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 як об'єкт 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 правопорушенням¹. 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

¹ Див.: Алексеев С. С. Проблемы теории права. – Свердловск, 1972. – Т. I. – С. 286; Протасов В. М. Основы общеправовой процессуальной теории. – М.: Юрид. лит., 1991. – С. 67.

обов'язку суб'єкта, що представляє конфронтуючу сторону в податкових правовідносинах. Інакше кажучи, мова йде про узгодження на стадії правозастосування реалізації права одного суб'єкта з обов'язком іншого суб'єкта (права платника податків і обов'язку податкового органу та навпаки). З позицій регулювання податкових відносин абсолютно логічним є твердження В. М. Протасова, «... що правопорушення – це винна нереалізація суб'єктом правовідносини 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»¹. 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 органів².

Цікаве питання ставить у зв'язку з цим В. М. Протасов: «чи може порушити своє право уповноважений та чи може він здійснити правопорушення безпосередньо, тобто саме у своїй якості уповноваженої, а не зобов'язаної особи»³. В цій ситуації необхідно розмежувати два варіанти. у першому випадку мова йтиме про створення перешкод для здійснення власного права уповноваженою особою власними діями. Дійсно, платник податків може мати право на податкову пільгу, але реалізація даного звільнення об'єктивно можлива та законна тільки у випадку спеціальної процедурної легалізації цього права – надання відповідних документів, що підтверджують право на податкову пільгу, до податкових органів. У другому випадку може скластися ситуація зловживання суб'єктивним правом, що знову ж таки призведе до оцінки поведінки платника податків через переломлення як конструкції податкового обов'язку в цілому, так і конкретного юридичного обов'язку платника податків, що визначає його поведінку у сформова-

¹ Протасов В. М. Основы общеправовой процессуальной теории. – М.: Юрид. лит., 1991. – С. 68.

² Див.: ст. 9 Закону України «Про систему оподаткування» // Відом. Верхов. Ради України. – 1991. – № 39. – Ст. 510; ст. 11 Закону України «Про державну податкову службу в Україні» // Відом. Верхов. Ради України. – 1991. – № 6. – Ст. 37.

³ Протасов В. М. Основы общеправовой процессуальной теории. – М.: Юрид. лит., 1991. – С. 68.

ній ситуації та у цей момент часу саме в певній формі. При цьому очевидним є певний діалектичний зв'язок між заборонаю не зловживати правом і порушенням обов'язку, що впливає з даної заборони. «Зловживання правом може бути визнано правопорушенням, ... лише в тому випадку, якщо діяння суб'єкта при цьому суперечить якому-небудь його конкретному обов'язку»¹. Зловживання правом на податкову пільгу, зміну строку сплати податків або зборів (розстрочення, відстрочення, податковий кредит) посягає на цілісність, своєчасність і повноту реалізації імперативного обов'язку платника із своєчасного та повного перерахування сум податків і зборів. Наслідком такої ситуації саме і буде поява правопорушення. Реалізація охоронних податкових правовідносин може передбачати використання і системно-попереджувальних заходів, що не обумовлені протиправною поведінкою учасників відносин, наявністю правопорушення. Так, при непротиправній поведінці можуть виникати охоронні податкові правовідносини, що попереджають правопорушення в оподатковуванні. Так, виконання податкового обов'язку гарантується системою забезпечувальних способів (адміністративний арешт активів, податкова застава і т. д.). Фактично, у даній ситуації трохи змінюється об'єкт захисту, він певним чином узагальнюється. і мова йде вже не про правопорушення при виконанні якого-небудь певного персоніфікованого податкового обов'язку або зловживання конкретним суб'єктивним податковим правом, а про охорону громадського порядку в цілому, ефективну і раціональну життєдіяльність суспільства в цілому. «Та обставина, що в ряді випадків до виникнення охоронних правовідносин і відповідних примусових заходів призводить не протиправна поведінка, пояснюється, очевидно, тим, що соціальний досвід, накопичені суспільством знання про можливі шляхи розвитку життєвих явищ дозволяють будувати досить обґрунтовані, з високим ступенем імовірності припущення про можливість зв'язку певного типу поведінки, певних життєвих ситуацій із порушенням об'єкта охорони»².

Завданням охоронних податкових правовідносин є захист регулятивних податкових правовідносин, забезпечення такого функціонування цільного механізму правового регулювання, що забезпечило б ефективну та раціональну дію всіх складових його елементів. В. М. Протасов звертає увагу, що «якщо погроза зриву процесу

¹ Протасов В. М. Основы общеправовой процессуальной теории. – М.: Юрид. лит., 1991. – С. 68.

² Там само. – С. 69.

правового регулювання поведінки таїться не в правовідносинах, а в інших елементах, то охоронні правовідносини виникають уже з приводу їх захисту з метою збереження цих елементів»¹.

Далі він звертає увагу на те, що охоронні правовідносини можуть виникнути при втраті документів, що засвідчують певні юридичні факти. Дійсно, в цьому випадку, при збереженні загальних завдань і спрямованості охоронних правовідносин, завданням буде не безпосередня реалізація примусу в оподатковуванні, а усунення аномалій юридичного факту. Наприклад, втрата документів на надання податкової пільги зовсім не означає, що платник не виконав свій податковий обов'язок і подальше регулювання його поведінки має здійснюватися в режимі охоронних процедур. Фактична наявність права на податкове звільнення повинна бути формально опосередкована, закріплена, і потреба в цьому випадку в охоронних податкових правовідносин ще не означає безумовність застосування податкових санкцій. У такій ситуації охоронні правовідносини необов'язково асоціюються з примусом, необхідністю використання заходів примусу, необов'язково ставиться знак рівності між примусом і застосуванням охоронних податково-правових норм.

Реалізація податкового примусу через охоронні податкові правовідносини більш різноманітна, ніж просте використання санкцій. Вона являє собою погоджену систему завдань, які здійснюються в таких формах:

1) попередження – пов'язується із самою наявністю можливості застосування санкцій при охоронних податкових правовідносинах, що стримує їх учасників від порушення законодавчих приписів, що регулюють оподатковування, гарантує поведінку суб'єктів у межах позитивної реалізації приписів правових норм;

2) захист – обумовлює формування перешкод для порушення охоронюваних відносин. У даному випадку мова може йти як про складну систему матеріальних податкових процедур, здійснення яких перешкоджає посяганням на охоронювані державою інтереси або дозволяє виявляти відхилення від правомірної поведінки на самих ранніх етапах реалізації податкового обов'язку, при здійсненні, наприклад, облікових матеріальних податкових процедур;

3) відповідальність – забезпечує безпосередню реалізацію приму-

¹ Протасов В. М. Основы общеправовой процессуальной теории. – М.: Юрид. лит., 1991. – С. 74.

су. Якщо в попередніх випадках перспектива примусу була присутня ідеально, фактично, питання ставилося про можливість застосування примусу, то в даній ситуації мова йде про безпосереднє його використання, застосування санкцій. Особливість реалізації цього завдання податкового примусу пов'язується зі своєрідністю санкцій податково-правової норми. Мова йде про поєднання відновлюючих і каральних засад, коли застосування штрафу при податковому правопорушенні, з одного боку, відновлює майновий стан одержувача податкових надходжень (держава та територіальні громади), а з іншого боку, спрямовано на покарання правопорушника.

«Сенс існування охоронних правовідносин у правовій системі, – підкреслював В. М. Протасов, – їх головне призначення, як ми вже відзначали, полягають у тому, що вони покликані опосередковувати владну діяльність держави із забезпечення функціонування правового механізму та соціальної структури. Тому охоронні правовідносини завжди містять владний суб'єкт: до його складу як один із суб'єктів завжди входить держава»¹. З цим необхідно погодитися. у той же час важливо враховувати і певну своєрідність ролі держави в податкових відносинах. Регулюючи оподаткування, держава представлена, фактично, в будь-якому різновиді податкових правовідносин. Що ж стосується охоронних податкових правовідносин, то в цьому випадку мова йде про регулювання ролі та поведінки суб'єкта як такого, що організує дані відносини, так і такого, що є власником тих грошових коштів, рух яких регулюється в режимі виконання податкового обов'язку.

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 вимагатиме 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

¹ Протасов В. М. Основы общеправовой процессуальной теории. – М.: Юрид. лит., 1991. – С. 75.

процедури. Процес трансформації регулятивних податкових правовідносин в охоронне пов'язується зі *змінною* (курсів мій. – Н. 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 регулятивних. 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 як 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 момент виникнення охоронних податкових правовідносин, очевидно, не зовсім логічно пов'язувати його з моментом виникнення податкового процесу. Дійсно, податковий процес обумовлений охоронними податковими правовідносинами. Однак принципові моменти, що характеризують податково-правову норму, яка обумовлює виникнення податкових охоронних відносин, конкретні юридичні факти, які їх породжують, існують до податкового процесу. На стадії юридичних податкових процедур здійснюється аналіз відповідності реальної ситуації змісту охоронних податкових правовідносин. і саме це відображається в правозастосовному акті. Після винесення судового рішення, по суті, мова йде про розвиток охоронних податкових правовідносин, про реалізацію їх у режимі податкового процесу.

Процесуальна процедура, обумовлена охоронними правовідносинами, покликана служити їх реалізації. У той же час наявність двох специфічних обставин (можлива відсутність охоронних правовідносин у дійсності та необхідність процесуальної процедури для встановлення істини стосовно цього) обумовлює деяку зміну цільового призначення процесу. Якщо в найбільш загальному вигляді охоронні податкові правовідносини пов'язуються з реалізацією заходів примусу, то в цьому випадку для початку необхідно виявити наявність або відсутність підстав безпосередньо самих охоронних відносин, а при пози-

тивному вирішенні цього вже порушувати питання про їх безпосередню реалізацію.

Це зумовлює існування певної підготовчої стадії в реалізації безпосередніх процесуальних дій у режимі охоронних податкових правовідносин. «Передпроцес є саме «процесом» тому, що являє собою не просто сукупність процесуальних дій, а складне процесуальне утворення, аналогічне за своїми параметрами основному процесу. Він теж має складну нормативну основу у вигляді спеціальної групи взаємозалежних процесуальних норм і таку саму складну будову, включаючи, як і основний процес, ланцюг взаємозалежних процесуальних відносин, тобто правову структуру. Як зазначалося раніше, передпроцес (процес – юридичний факт) і основний процес (процес – правовідносини) різняться за метою: призначення першого полягає в тому, щоб виявити достатність підстав для виникнення другого»¹. Основному процесу має передувати такий передпроцес. Причому важливо мати на увазі, що він реалізує насамперед регулятивне призначення, забезпечує зв'язок із механізмом регулювання податкових відносин незалежно від охоронних податкових правовідносин, що вже виникли або виникають. Більше того, такий підготовчий етап, передпроцес, фактично, є об'єктивною основою виникнення охоронних процесуальних правовідносин, оскільки саме на цій передпроцесуальній стадії і визначаються елементи, характер зв'язків, межі реалізації охоронних правовідносин. У межах передпроцесу формуються передумови для виділення процесуально-правового механізму, за допомогою якого будуть урегульовані податкові відносини в конкретній ситуації.

Аналізуючи зміст охоронних податкових правовідносин, необхідно мати на увазі, що, незважаючи на цілісність, односпрямованість правового впливу, вони можуть бути й певною мірою 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 як такі, що входять до складу матеріальних галузей права, або як

¹ Протасов В. М. Основы общеправовой процессуальной теории. – М.: Юрид. лит., 1991. – С. 125–126.

самостійні процесуальні галузі¹.

Організаційно-охоронні податкові правовідносини можна відести 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.

Аналізуючи динаміку охоронних податкових правовідносин і, відповідно, визначаючи момент виникнення податкової юридичної процедури, необхідно з'ясувати відправний, вихідний момент. Важливо відповісти на запитання: що породжує порушення виконання обов'язку платника податків у регулятивних податкових правовідносинах, що породжує припинення позитивної правореалізації – нові правовідносини, трансформовані старі або взагалі нове явище. Безумовно, що правопорушення являє собою певний юридичний факт, що породжує в учасників регулятивних податкових правовідносин нові права та обов'язки, нові умови, що визначають їх роль у відносинах, пов'язаних із самим фактом правопорушення, нові правові наслідки. Очевидно, можна в даній ситуації говорити і про появу нового правового зв'язку. Причому доречно його розглядати у двох аспектах: як правовий зв'язок, що якісно змінився, трансформувався, за участю колишніх суб'єктів правовідносин і як новий правовий зв'язок, що передбачає участь у податкових відносинах тих суб'єктів, які до цього представлені в них не були. У процесі позитивної правореалізації відносини формуються, насамперед, між платником податків і податковим органом (передусім, мова йде про податкові інспекції, податкову адміністрацію). У момент правопорушення платником податків податкові органи залишаються учасниками даних правовідносин, але при цьому принципово, істотно змінюються їх повноваження. Це необов'язково вже реалізація примусу (оскільки для цього не завжди є підстава – рішення суду), однак сукупність заходів забезпечення виконання податкового обов'язку, заходів, що гарантують надходження податків до бюджетів, виконання

¹ Протасов В. М. Основы общеправовой процессуальной теории. – М.: Юрид. лит., 1991. – С. 79.

податкового обов'язку в цілому вони вже можуть використовувати. Це що стосується перетворення існуючих правових зв'язків між платниками та податковими органами до правопорушення. у той же час це може обумовити і появу як учасника органів податкової міліції, які не були учасниками в режимі регулятивної позитивної реалізації податково-правових норм.

Вбачається важливим зауваження В. М. Протасова щодо умовності поняття охоронних правовідносин¹. Дійсно, порівняння природи податкових правовідносин і податково-правових норм дозволяє дійти висновку про певну статичність останньої конструкції та динаміку податкових правовідносин. Податково-правова норма, існуючи як певне правило, як специфічний регулятор поведінки, може фігурувати як абстрактний припис, 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 у 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»². Норми характеризуються більшою мірою охоронними функціями, формують статичні заборони, створюють своєрідний «паркан», що попереджає неправомірну поведінку, тоді як податкові правовідносини характеризуються захисними функціями, що реалізують активні дії щодо захисту охоронюваного об'єкта.

Реалізація процесуальних дій у сфері оподаткування передбачає певну трансформацію охоронних податкових правовідносин у податковий процес. Це перетворення реалізується певним механізмом зв'язку

¹ Протасов В. М. Основы общеправовой процессуальной теории. – М.: Юрид. лит., 1991. – С. 76–77.

² Там само. – С. 77.

трьох елементів. Важливо мати на увазі, що результат досягається навіть у тій ситуації, коли охоронні правовідносини не виявлені, адже призначення податкового процесу полягає як у виявленні охоронних правовідносин, так і в їх реалізації при виявленні. Якщо ж вони не виявлені, то очевидною є констатація нормальної та ефективної реалізації матеріальних регулятивних податкових процедур, які характеризуються позитивним правозастосуванням і виключають конфлікт між сторонами податкових правовідносин. У найбільш загальному вигляді механізм трансформації охоронних податкових правовідносин у податковий процес обумовлює наявність 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 у сфері оподаткування, конструкція яких деталізована специфікою обставин (конкретний суб'єкт, певний об'єкт оподаткування, стадія виконання податкового обов'язку тощо). 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.

Вимога про захист є наступним елементом механізму зв'язку та являє собою вимогу про реалізацію охоронних податкових правовідносин. у цьому випадку мова йде про ті правовідносини, «... які послужили прототипом моделі, ... вимогою про захист порушеного або оскарженого суб'єктивного права або охоронюваного законом інтересу»¹. Зміст цього елемента відносно суб'єктивований. у цьому випадку він, базуючись на характері структури суб'єктивного складу, особливостях співвідношення правосуб'єктності представників владної та зобов'язаної сторін податкових правовідносин, виражає відношення учасника цих відносин до порушеного суб'єктивного права або охоронюваного інтересу. При цьому мова йде не про просту констата-

¹ Протасов В. М. Основы общеправовой процессуальной теории. – М.: Юрид. лит., 1991. – С. 126.

цію даного порушення та гіпотетичний акцент на необхідності реалізації захисних функцій, а про активні дії такого суб'єкта, які виражаються у формалізації вимоги захисту у держави. Інакше кажучи, суб'єкт не просто інформує про порушення, а своїми діями (оформлення акта податкової перевірки, заперечень – при регулюванні спору в межах матеріальної регулятивної процедури; подання позову – на стадії податкового процесу) вимагає конкретної реалізації захисної функції права уповноваженими органами. Безумовно, необхідно мати на увазі різний характер прояву цього елемента залежно від типу правового регулювання¹. На цьому етапі може виникнути і спір про право. Однак у цьому випадку, очевидно, мова йтиме про регулятивні матеріальні податкові процедури, що можуть призвести до переходу на процесуальну стадію, а можуть розв'язатися в межах регулятивних процедур. Наприклад, виникнення спору між податковими органами та платником податків про правомірність застосування податкової пільги може завершитися в режимі адміністративних апеляційних узгоджень (коли одна зі сторін, що сперечаються, прийме аргументи іншої та погодиться з її позицією) або перерости в процесуальну форму. Позиції сторін у спорі про право надають відносинам конкретизованості (в обставинах, цілях, строках), персоніфікованості. у той же час варто погодитися з В. М. Протасовим, що характеризує спір про право як факультативний елемент механізму зв'язку охоронних правовідносин і процесу. «Так, якщо призначення моделі в тому, щоб сформувані об'єкт процесуальної діяльності (можна сказати, що вона вказує на об'єкт захисту), а ціль вимоги про захист – домогтися здійснення захисту, то від присутності спору про право залежить не взагалі виникнення основного процесу, а лише наявність у ньому стадії розгляду та вирішення справи по суті»².

Постановка питання про можливість, доцільність, об'єктивність існування податково-процесуального або податково-процедурного права повинна спиратися на об'єктивні передумови – зміст суспільних відносин певного типу, їх правове регулювання. У цій ситуації нескладно знайти відповідь на запитання: чому про податкові процедури або про податковий процес не говорили на початку 90-х рр. ХХ ст. Очевидно, тільки зараз можна говорити про сформовані передумови виділення процедурного регулювання в оподатковуванні не тільки

¹ Див. детальніше: Протасов В. М. Основы общеправовой процессуальной теории. – М.: Юрид. лит., 1991. – С. 126–128.

² Там само. – С. 127.

у формі зародкових утворень, але вже сформованої конструкції як у законодавстві, так і в науці.

Свого часу В. О. Рязановський, обґрунтовуючи самостійність цивільного, кримінального й адміністративного процесів стосовно матеріального права, спирався на незалежність «... процесуального права на позов від матеріального права, самостійністю завдань процесу, і, нарешті, включенням у процес як складової частини питань судоустрою, які безпосереднього відношення до матеріального права не мають»¹. Навряд чи на сьогодні знайдеться достатньо аргументів для обґрунтування процесуальної специфіки податкового позову, його відмежованості. У той же час це не означає відсутності аргументів в обґрунтуванні своєчасності податково-процедурного регулювання, необхідності дослідження податкових процедур.

Варто звернути увагу, що одним із перших на сучасному етапі розвитку науки податкового права питання про перспективність існування такого «автономного елемента, як податково-процедурне право» поставив Д. В. Вінницький. Ще на початку ХХІ ст. він підкреслив, що воно поєднує в собі різноманітні матеріальні та процесуальні податково-правові норми, покликані гарантувати виявлення і належний порядок реалізації податкових, зобов'язальних і деліктних відносин, що регулює процедуру змагального характеру, відносини із застосування заходів податково-правового примусу та з вирішення податково-процесуальних спорів². Складно переоцінити важливість такого положення. Безумовно, навряд чи й на сьогодні можна говорити про завершеність дискусії у цій сфері, досягнення остаточності в характеристиці змісту такого поняття, як податково-процедурне право.

Низку критеріїв, що дозволяють розглядати процесуальне право як самостійне утворення, характеризує О. Г. Лук'янова. Серед них вона виділяє: специфіку матеріально-правових відносин і призначення матеріально-правових норм; призначення самого процесуального права в загальній структурі права; специфіку процесуальної діяльності; характер вирішуваних індивідуальних конкретних справ³. Навряд чи на підставі цих критеріїв можна обґрунтувати існування податково-процесуального права. Об'єктивний розвиток суспільних відносин ще

¹ Рязановский В. А. Единство процесса: Учеб. пособие. – М.: Изд. Дом «Городец», 2005. – С. 30–31.

² Див.: Винницький Д. В. Российское налоговое право: Проблемы теории и практики. – СПб., 2003. – С. 294, 307–308.

³ Лукьянова Е. Г. Теория процессуального права. – М.: НОРМА, 2003. – С. 68.

не дозволяє, виходячи з принципового змісту податкового процесу, зробити висновок про існування податково-процесуального права як самостійного утворення. у той же час специфіка податкових матеріально-правових відносин, призначення податкових матеріальних і процесуальних норм, специфіка процедурної діяльності у сфері оподаткування та особливості вирішення індивідуальних конкретних справ дозволяють дійти висновку про логічність розгляду в системі податкового права податково-процедурного права.

Важко погодитися з думкою про те, що податково-процесуальне право складається як підгалузь податкового права¹ й охоплює «... сукупність процесуальних норм, що регулюють діяльність органів податкового контролю (податкових органів) із виявлення, розслідування, розгляду та вирішення справ про податкові правопорушення та здійснення інших заходів податкового примусу»². Навряд чи можна говорити про існування податкового процесу як підгалузь, оскільки характеристика податкового права в цілому як сформованої галузі права більш ніж сумнівна та спірна та у цьому випадку ми доходимо формального протиріччя і характеризуємо підгалузь у підгалузі. Крім того, сукупність процесуальних норм необов'язково доцільно пов'язувати з появою процесуальної галузі (або підгалузі). Податково-процесуальні норми можуть забезпечувати і реалізацію податкових процедур, що зовсім не означає процедурне регулювання охоронного призначення права, застосування заходів податкового примусу. І, нарешті, податковий процес не можна пов'язувати тільки з регулюванням діяльності органів податкового контролю. По-перше, вона може констатувати і законслухняну поведінку платника, реалізовуватися в межах матеріальних регулятивних податкових процедур. По-друге, застосування заходів податкового примусу, дійсно, пов'язується з податково-процесуальним регулюванням, однак у цьому випадку обов'язковою є участь судових органів, а не виняткова діяльність органів податкового контролю.

Вбачається, що, характеризуючи податково-процедурне право (ми абстрагуємося в цьому випадку від того – у якій формі воно існує: інститут, підгалузь, галузь), дійсно, необхідно погодитися з підходом Д. В. Вінницького про його автономність. Безумовно, що в цьому випадку мова йде не про ізолюваність чи замкнутість, а саме про специфіку та своєрідність цього автономного утворення, що пов'язано цілою

¹ Лукьянова Е. Г. Теория процессуального права. – М.: НОРМА, 2003. – С. 117.

² Там само. – С. 136.

системою відносин з іншими інститутами податкового права. По-перше, певний похідний характер його визначається приписами матеріальних податково-правових норм, що визначають цілі, які повинні та можуть бути досягнуті шляхом реалізації певних податкових процедур. Наприклад, матеріальною податково-правовою нормою визначається поняття платника. Однак тільки реалізацією спеціальної податкової процедури (постановки на облік у податкових органах, надання відомостей, які враховуються в єдиному реєстрі платників податків) можливе здійснення припису, яким матеріальна податково-правова норма впливає на поведінку учасників відносин. Аналогічним чином можна охарактеризувати і реалізацію матеріальної норми, що регулює поняття та особливості визначення об'єкта оподаткування, що можливо тільки через облікові податкові процедури. По-друге, на наш погляд, більш логічно в цій ситуації все ж таки розмежувати процедурні та процесуальні механізми. Якщо перші регулюють активну поведінку суб'єктів при реалізації податкового обов'язку, які дотримуються приписів закону, які слідують і виконують їх, то процесуальні механізми реалізуються вже при виникненні спору, при порушенні (з погляду платника або контролюючого органу) припису законодавчої норми. По-третє, якщо логічним вбачається те, що податково-процедурне право регулює матеріальну процедуру, то податковий процес «є податковою процедурою особливого характеру» лише на поверхні. Вбачається, що принципові розходження для процесу та процедури при регулюванні оподаткування все ж таки характерні.

Розглядаючи систему податкового права як утворення з низки відносно автономних елементів (підгалузей та інститутів), Д. В. Вінницький визначає і місце в ній податкового процедурного права¹. Так, йому приділяється самостійне місце серед таких автономних елементів, як загальна частина податкового права; інститут, що регулює встановлення та введення податків і зборів; податкове зобов'язальне право; податкове деліктне право; міжнародне податкове право. Безумовно, необхідно погодитися зі своєчасністю акцентування уваги на появу такого утворення, як податково-процедурне право. у подальших дослідженнях, очевидно, буде зроблений остаточний висновок про його перспективи та місце. Що ж стосується подібної оцінки, то, на нашу думку, вона вимагає деякого уточнення. Якщо податково-процедурне право, виражаючи зміст процедурного підходу до регулювання відносин

¹ Вінницький Д. В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. – СПб.: Юрид. центр Пресс, 2003. – С. 294.

у сфері оподаткування, охоплює «... будь-який, встановлений правом порядок застосування норм органами державної влади та місцевого самоврядування»¹, то при вищевказаному структуруванні системи податкового права податково-процедурне право певною мірою переплітається та накладається з іншими елементами цієї системи. Більше того, таке переплетення, фактично, знищує певну автономність елементів системи податкового права. «Податкове процедурне право поєднує в собі різноманітні матеріальні та процесуальні податково-правові норми, покликані гарантувати виявлення та належний порядок реалізації податкових зобов'язальних і деліктних відносин»². Ми виходимо з того, що й інститут, що регулює встановлення та введення податків і зборів, й інститути податкового зобов'язального і деліктного права будуть містити процедурні норми, які будуть входити і до системи податково-процедурного права. Тому виділення останнього як автономного елемента в такому разі вимагає додаткової аргументації.

Трохи нижче Д. В. Вінницький підкреслює, що «податково-правові процедурні норми в цей час розосереджені в різних розділах і главах ПК РФ»³ і пропонує виділити в системі процедурного податкового права три основні частини: загальну частину; податкові загально-регулятивні процедури; податкові охоронні процедури. Насамперед, очевидно, мова йде не безпосередньо про процедури як про регульований порядок поведінки суб'єктів, а про сукупність правових норм, що регулюють ці процедури. у той же час виділення самостійних охоронних податкових процедур фактично призведе до виникнення питання про місце податкового процесу в системі податкового права. На сьогодні така постановка вбачається трохи передчасною, оскільки реалізація процедур, що стосується оподаткування, за участю судових органів здійснюється в режимі адміністративного судочинства та вагомі аргументи щодо появи «податкової» своєрідності в процесі відсутні.

Характеристика системи процедур, що беруть участь у регулюванні податкових правовідносин, співвідношення між ними опосередковується змістом податкових правовідносин. Важливо мати на увазі, що податкові правовідносини характеризують відносини між юридично

¹ Вінницький Д. В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. – СПб.: Юрид. центр Пресс, 2003. – С. 307.

² Там само. – С. 307.

³ Там само. – С. 309.

нерівними суб'єктами, між владними та зобов'язаними учасниками податкових правовідносин, коли формуються реальні передумови здійснення захисної функції права, реалізація охоронних податкових правовідносин. Зміст податкової процедури, її різновиди визначаються тими відносинами, які вона опосередковує, які реалізує через поведінку суб'єкта.

Важливе місце в процедурному врегулюванні поведінки суб'єктів податкових правовідносин займають доюрисдикційні процедури. Вони характеризуються низкою принципів особливостей¹. По-перше, доюрисдикційні процедури характеризують ситуацію, пов'язану з виникненням спору в межах матеріальних регулятивних податкових правовідносин. Вони реалізуються в ситуаціях порушення в реалізації права (наприклад, застосування податкової пільги) або виконання обов'язків, пов'язаних із оподаткуванням, виникненням розбіжностей між учасниками відносин, спору між платником податків і податковими органами. По-друге, вирішення спору в даній ситуації здійснюється без участі судових органів, у режимі узгодження позицій податкових органів і зобов'язаних осіб. По-третє, конфлікт, що виник у цій ситуації в режимі доюрисдикційних податкових процедур, долається за рахунок дій учасників спору. По-четверте, вирішення конфлікту в цій ситуації передбачає багаторівневість: а) усунення протиріч на рівні первинного податкового органу (податкова інспекція); б) вирішення спору на рівні обласної податкової адміністрації; в) подолання конфлікту на рівні Державної податкової адміністрації України. Примітною в даній ситуації є одна особливість: хоча вирішення спору пов'язується зі співвідношенням поведінки двох суб'єктів, проте ієрархічність системи податкових органів обумовлює появу на другому та третьому рівнях своєрідного арбітра – вищестоящого податкового органу. Навряд чи в цьому випадку можна порушувати питання про його абсолютну незалежність, але певні передумови для врегулювання спірної ситуації, для вирішення конфлікту між платником і податковою інспекцією (або обласною податковою адміністрацією) все ж таки в даній ситуації з'являються. По-п'яте, реалізація податково-правових норм на стадії доюрисдикційних податкових процедур відбувається в режимі дотримання приписів норм, що визначають матеріальну податкову процедуру, використання прав та обов'язків, закріплених ними. По-шосте, доюрисдикційні податкові процедури не пе-

¹ Див.: Протасов В. М. Основы общеправовой процессуальной теории. – М.: Юрид. лит., 1991. – С. 80–81.

редбачають використання на цій стадії заходів примусу. Фактично, у цих умовах мова йде про узгодження позицій суб'єктів, що протистоять у спорі, тоді як санкції як заходи примусу можуть використовуватися тільки на стадії юридичних процесуальних процедур (в умовах податкового процесу). Саме тому доюрисдикційні регулювання поведінки учасників податкових процедур мають позапроцесуальний характер. По-сьоме, особливістю доюрисдикційних податкових процедур є можливість продовження процедурного врегулювання після їх закінчення. У цьому випадку платник податків має право звернутися до суду й оскаржити дії податкових органів.

Характеризуючи податкові процедури, Д. В. Вінницький виділяє серед них: постановку на облік; звітність і декларування; інформування та повідомлення; облік витрат і доходів особи; зміну строків виконання податкових зобов'язань; повернення та залік надмірно сплачених або стягнених сум податків, зборів, а також пені; провадження безспірного стягнення; застосування забезпечувальних санкцій; податковий контроль і провадження податковим органом у справах про податкове порушення і т. д.¹ Навряд чи може бути остаточним у даній ситуації набір різновидів податкових процедур, так автор, очевидно, і не ставив такої мети. у той же час нам вбачається не менш важливо акцентувати увагу на логіку формування та послідовності розташування різновидів податкових процедур. Насамперед необхідно виходити з концептуального виділення правотворчих, матеріальних, юридичних процедур. Однак що стосується перших і останніх, то щодо оподаткування навряд чи ми зможемо виходити з існування самостійних податкових правотворчих і податкових юридичних (податково-процесуальних) процедур. Так, безумовно, особливості в правотворчості (а точніше в нормотворчості) для регулювання оподаткування існують, як і деяка специфіка в процесуальній сфері. Однак це не дає підстави говорити про самостійні їх різновиди. Що ж стосується матеріальних податкових процедур, то, очевидно, логічно їх розглядати в контексті виникнення, розвитку та припинення податкового обов'язку, реалізацію якого вони і покликані забезпечити. Із цих позицій необхідно виділити облікові податкові процедури (які забезпечують реєстрацію зобов'язаних осіб та облік об'єктів оподаткування); податкові процедури, які регулюють сплату податків і зборів (обов'язкових платежів); процедури, що реалізують податкову звітність. Більш до-

¹ Див.: Вінницький Д. В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. – СПб.: Юрид. центр Пресс, 2003. – С. 308.

кладна деталізація їх можлива за цілою низкою підстав (тип платника; вид податку і т. д.).

Доюрисдикційні податкові процедури представляють різновид процедур, у режимі яких здійснюється реалізація регулятивних податкових правовідносин. Навряд чи має сенс у даній ситуації пов'язувати доюрисдикційні податкові процедури з обов'язковою наявністю правопорушення. Нелогічно однозначно стверджувати, що саме воно є підставою виникнення даного різновиду процедур. У той же час уявляється логічним стверджувати, що підставою початку доюрисдикційних податкових процедур є момент виникнення розбіжностей у суб'єктів, що представляють владну та зобов'язану сторони податкових правовідносин. В основі такої розбіжності може перебувати як невірне розуміння відповідної законодавчої норми, так і колізія актів податкового законодавства. У співвіднесенні позицій конфронтуючих сторін може бути досягнуте загальне бачення проблеми, і, фактично, урегульований спір. у цій ситуації, безумовно, можна погодитися, що такий порядок урегулювання розбіжностей можна назвати узгоджувальним¹.

Основна мета існування доюрисдикційної, узгоджувальної процедури полягає в усуненні розбіжностей між сторонами регулятивних податкових правовідносин у режимі позитивного правозастосування. Фактично вона існує в цих умовах як різновид матеріальної податкової процедури, що передбачає усунення конфлікту. «Процес теж виникає незалежно від реального існування своїх основних (охоронних) відносин і на первісних стадіях свого розвитку має справу лише з припущенням про наявність такого»². Врегулювання спору в умовах доюрисдикційної податкової процедури принципово відрізняється від підходу до врегулювання спору в умовах податкового процесу. Якщо в першому випадку завданням є встановлення відповідності поведінки суб'єктів приписів правових норм при реалізації податкового обов'язку, узгодження точок зору учасників спору, то в другому випадку метою виступає з'ясування наявності або відсутності податкового правопорушення.

Розглядаючи доюрисдикційні податкові процедури як різновид матеріальних регулятивних податкових процедур, необхідно все ж таки

¹ Див.: Протасов В. М. Основы общеправовой процессуальной теории. – М.: Юрид. лит., 1991. – С. 82.

² Там само.

враховувати і їх деяку специфіку. у цих умовах учасники податкових відносин реалізують не просто свої податкові права та обов'язки, а специфічне право – своїми діями врегулювати спірні, конфліктні відносини з іншими учасниками податкових правовідносин. Саме тому в умовах доюрисдикційних податкових процедур матеріальні регулятивні податкові правовідносини виступають уже фактичним предметом узгоджувального врегулювання.

У межах регулятивних податкових правовідносин при впливі на поведінку учасників не виникають нові права та обов'язки, не з'являється передумови виникнення охоронних податкових правовідносин. Реалізація регулятивних податкових правовідносин має процедурний характер, деталізуючи реалізацію прав та обов'язків суб'єктів, спрямованих на здійснення саме регулятивних податкових правовідносин, а не охоронних. Процедурний характер таких відносин визначається ще й тим, що вплив на поведінку учасників даних правовідносин не передбачають наявність юридичних фактів, що обумовлюють виникнення охоронних правовідносин. Вплив на поведінку суб'єктів у межах охоронних податкових правовідносин передбачає безумовне встановлення наявності відповідних юридичних фактів як підстави правопорушення.

Класифікація видів податково-правових процедур спирається на родове поняття правової процедури та розмежування її видів¹. Використання конструкції родового поняття, безумовно, є затребуваним як при характеристиці видових проявів процедурного регулювання в тій чи іншій галузі або інститутах права, так і при встановленні взаємозв'язку між поняттям процедури та характером правовідносин.

Найбільш загальна класифікація податкових процедур є похідною від характеру правовідносин. Із цих позицій можна виділити правотворчу процедуру, матеріальну податкову процедуру та юридичну процедуру (податковий процес). Зміст податкових правовідносин, фактично, і визначає зміст процедурних дій, різновид процедури, її особливості. Податкові правовідносини виражають призначення, зміст тих суспільних відносин, що покликані врегулювати податкову процедуру. Певний стадійний і динамічний характер при класифікації податкових процедур надається самою динамікою податкових правовідносин і податкового обов'язку. з позицій динаміки податкових пра-

¹ Протасов В. М. Основы общеправовой процессуальной теории. – М.: Юрид. лит., 1991. – С. 31–32.

вовідносин (виникнення, зміна, припинення) чітко позначаються різновиди податкових процедур, що визначають появу законодавчої норми, що породжує податковий обов'язок; процедур, що реалізують регулятивні матеріальні податкові правовідносини; спеціальних процедур, що забезпечують функціонування охоронних податкових правовідносин.

Класифікуючи види процедур у сфері оподаткування, А. В. Реут виділяє правотворчі та матеріальні процедури, диференціюючи останні на матеріальні процедури, що забезпечують регулюючу функцію права, та процедури, що реалізують охоронне призначення права. При цьому вона підкреслює, що «виділення правотворчих процедур в окрему категорію обґрунтовано властивостями даної сфери юридичної діяльності, що, з одного боку, здійснюється ще до самого впливу права на суспільні відносини, тобто до правового регулювання та не може бути включена в систему правового регулювання»¹. Із цим твердженням можна погодитися лише частково. Дійсно, з одного боку, норма, що регулює поведінку у сфері оподаткування, ще не існує, вона тільки зароджується. Але процедура появи цієї норми вже врегульована правом. Мова може йти про наявність законодавчих приписів щодо змісту законодавчого акта, що вводить податок або збір (обов'язкове закріплення платника, об'єкта, бази, ставки і т. п.); характер делегування повноважень і, відповідно, змісту законодавчого акта; процедурний порядок підготовки та розгляду проекту, введення в дію законодавчого акта про оподаткування і т. д. Таким чином, правом урегульована процедура появи податково-правової норми, і хоча вона ще не є елементом механізму правового регулювання, але стверджувати, що правотворчі процедури в оподаткуванні не пов'язані з впливом права на суспільні відносини, навряд чи логічно.

Стосовно природи податкового обов'язку найбільш принциповою підставою класифікації податкових процедур можуть бути безпосередньо елементи податкового обов'язку. Його реалізація забезпечується податковими процедурами з податкового обліку, процедурним забезпеченням сплати податків і зборів, процедурами з податкової звітності. у той же час із позиції моменту формування нормативного припису податковій процедури можна розділити на правотворчі та правореалізуючі процедури. Юридичний процес охоплює саме останні. Якщо правотворча процедура забезпечує появу правової норми,

¹ Налоговые процедуры: Учеб. пособие / Под ред. А. Н. Козырина. – М.: Норма, 2008. – С. 12.

що регулює оподаткування, то правореалізуючі охоплюють два типи податкових процедур – матеріальні та юридичні.

Поширюючи вихідні положення загальнопроцесуальної теорії на податкове регулювання, очевидно, доречним є певне коректування специфіки реалізації процедур у сфері оподаткування. Чи можна використовувати класифікацію процедур на правотворчі, матеріальні та процесуальні¹ стосовно податкового права? Якщо й так, то з відповідною аргументацією, а не механічно переносити цю конструкцію на податкові відносини. Хоча нам вбачається, тут доречним є позначення цілої низки особливостей, які певним чином трансформують цей загальнотеоретичний підхід при регулюванні оподаткування.

Чи є в нас безумовні підстави стверджувати про існування правотворчих податкових процедур²? На нашу думку, в цьому випадку необхідно чітко розмежовувати такі поняття, як «правотворча процедура», «законотворча процедура», «нормотворча процедура». Використання поняття правотворчих податкових процедур навряд чи є послідовним, оскільки в даній ситуації мова йде про глобальний механізм конструювання, формування права, правових приписів. Це не обов'язково законодавчі акти. Правотворчість стосується всіх джерел права, і використовувати таку узагальнюючу конструкцію при регулюванні оподаткування – значить виходити з того, що податкова специфіка характерна як для процедури прийняття законодавчих актів, участі міжнародних договорів у регулюванні податкових відносин, застосування судових прецедентів (якщо розглядати їх як джерела податкового права). Тому найчастіше, характеризуючи правотворчі податкові процедури, мова йде все ж таки про законотворчі процедури.

Правотворча процедура характеризується двоїстим змістом. З одного боку, мова йде тільки про момент зародження норми, що регулює податковий обов'язок, про виникнення точки відліку, з якої можна регулювати поведінку учасників податкових правовідносин. у цьому контексті її можна охарактеризувати як «передпроцедуру», що породжує матеріальну та процесуальну податкові процедури. З іншого боку, правотворча процедура здійснюється у вже визначених межах, що регулюють законотворчість, складання проекту відповідного законодавчого акта, його обговорення та прийняття. Інакше

¹ Див.: Протасов В. М. Основы общеправовой процессуальной теории. – М.: Юрид. лит., 1991. – 143 с.

² Див.: Налоговые процедуры: Учеб. пособие / Под ред. А. Н. Козырина. – М.: Норма, 2008. – С. 56–128.

кажучи, процедура прийняття податкових нормативних актів здійснюється у вже врегульованих формах. Цікавий акцент при характеристиці правотворчої процедури робить В. М. Протасов¹. Дійсно, правотворчість являє собою таку ж регульовану правом сферу діяльності, якій властиві всі атрибути правового регулювання (юридичні норми, що регламентують правотворчість, правовідносини, акти реалізації права, юридичну відповідальність і т. д.). У той же час правотворчість – це не звичайна діяльність, урегульована правовими нормами, а особливий компонент системи правового регулювання, що характеризується, в першу чергу, змістовною специфікою. Остання виражається в тому, що відбувається регулювання діяльності, яка вже має юридичну спрямованість.

У зв'язку з цим виникає таке питання: чи маємо ми підстави наполягати на існуванні саме «податкової» правотворчої процедури, або вона реалізується в режимі загальнонародової правотворчої процедури та прийняття нормативно-правових актів, що регулюють оподаткування, нічим принциповим не відрізняється від прийняття актів, що регулюють суспільні відносини в інших сферах. О. М. Козирін підкреслює, що «відповідно до структури нормативно-правового регулювання податкових відносин виділяють два основні різновиди правотворчих процедур у сфері оподаткування: процедури прийняття актів законодавства про податки та збори і процедури прийняття підзаконних актів у сфері оподаткування»². Про необхідність розмежування правотворчих і законотворчих процедур ми вже згадували вище. Однак тут хотілося би звернути увагу на деяку невизначеність подібного розмежування. Насамперед, акти законодавства, очевидно, все ж таки включають як складову частину і підзаконні акти, тому складно в даній ситуації зрозуміти принциповий критерій розмежування цих двох різновидів процедур. На наш погляд, можна було б розвивати ідею класифікації законотворчих процедур залежно від суб'єкта, що видає законодавчий акт і, дійсно, принципово розмежувати процедуру прийняття закону та процедури прийняття підзаконних актів (диференціювавши останні знову ж таки за суб'єктом складом: Верховна Рада України, Президент України, Кабінет Міністрів України). Але при

¹ Протасов В. М. Основы общеправовой процессуальной теории. – М.: Юрид. лите., 1991. – С. 31–32.

² Налоговые процедуры: Учеб. пособие / Под ред. А. Н. Козырина. – М.: Норма, 2008. – С. 56.

цьому необхідно обґрунтувати специфіку саме податкової природи законотворчих процедур, принципів особливості в розробці, обговоренні та прийнятті законодавчих актів винятково у сфері оподаткування. Кардинальні відмінності в законотворчому процесі при цьому виділити досить складно. Крім того, у вищенаведеній цитаті можна допустити розмежування на законодавчі акти, що безпосередньо встановлюють податки та збори, і підзаконні акти у сфері оподаткування, які уточнюють, деталізують особливості виконання податкового обов'язку (наприклад, законодавчі акти, що визначають порядок податкової реєстрації платників і т. д.). Але чи про це йде мова, чи ні, з наведеного положення О. М. Козиріна – незрозуміло.

На об'єктивній природі правотворчих податкових процедур наполягають, виходячи з особливостей податкового регулювання. А. В. Реут зазначає: «Виділення серед правотворчих процедур і окремого вивчення правотворчих податкових процедур обумовлене тим, що розробка та прийняття нормативно-правових актів у сфері податків і зборів здійснюються за більш складною, особливо процедурною, ніж нормативних правових актів з інших питань»¹. Нам уявляється, що однозначно стверджувати про наявність специфіки при прийнятті саме податково-правових актів досить складно. По суті, процедура прийняття податкових законів нічим не відрізняється від прийняття інших законів. У всякому разі говорити, що тут ми стикаємося з такими принциповими відмінностями правотворчої процедури, як при прийнятті Конституції² або при прийнятті закону про Державний бюджет³, навряд чи можливо. Звичайно, можна знайти певні специфічні моменти, пов'язані з обов'язковістю регулювання податкових відносин саме законами⁴, з обов'язковістю регулювання всіх елементів податкового механізму винятково законами про оподаткування⁵, з особливостями делегування повноважень у сфері податкового регулювання Президентові та Кабінету Міністрів і т. д. Однак чи достатньо цих аргументів для того, щоб наполягати на специфіці правових процедур в оподаткуванні та

¹ Налоговые процедуры: Учеб. пособие / Под ред. А.Н. Козырина. – М.: Норма, 2008. – С. 14–15.

² Конституція України // Відом. Верхов. Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 141.

³ Бюджетний кодекс України // Відом. Верхов. Ради України. – 2001. – № 37–38. – Ст. 189; Регламент Верховної Ради України від 19 вересня 2008 р. – № 547-VI.

⁴ Стаття 92 Конституції України // Відом. Верхов. Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 141.

⁵ Стаття 1 Закону України «Про систему оподаткування» // Відом. Верхов. Ради України. – 1997. – № 16. – Ст. 119

безумовному існуванні правотворчої податкової процедури? Навряд чи в нас з'являються аргументи наполягати на існуванні самостійної законотворчої податкової процедури.

У контексті цього складно погодитися із твердженням О. М. Козиріна про те, що «встановлення податків у формі законодавчого акта є основною правовою гарантією обов'язковості сплати податку, примусовості його вилучення»¹. Податок не є формою законодавчого акта, даний вид платежу повинен вводитися законодавчим актом і, очевидно, насамперед, – законом. У той же час низка податків може вводитися на місцевому рівні положеннями місцевих рад і в такий спосіб уточнювати, реалізовувати вимоги законів, що закріпили обов'язковий перелік місцевих податків і зборів та їх правові механізми. Більше того, окремими законами можуть регулюватися певні особливості, пов'язані зі сплатою конкретних податків (наприклад, у сфері акцизного оподаткування), які в той же час не відображатимуть цілісної конструкції податкового платежу, а стосуватимуться лише окремої особливості або окремого елемента правового механізму податку.

Тож чи існує якась процедура, особливість у регулюванні податкових відносин на стадії виникнення приписів, що визначають поведінку учасників цих відносин? Вбачається, що за відсутності підстав наполягати на існуванні правотворчих або законотворчих податкових процедур можна стверджувати лише про існування специфічних особливостей нормотворчості при підготовці та прийнятті податково-правових актів, специфічних вимог до змісту законодавчих актів про оподаткування, їх структуруванні, співвідношенні один з одним. Виходячи з цього можна вести мову про формування певної (знову ж таки, специфічної саме для оподаткування) ієрархічної системи законодавчих актів, процедурне регулювання прийняття яких принципово не відрізняється від вихідних засад нормотворчості в цілому. Специфічний зміст податкових законодавчих актів не обумовлює принципів процедурних відмінностей у нормотворчості при їх розробці, затвердженні, внесенні змін. Так, деякі особливості існують, але акцент на самостійності податкових (правотворчих, законотворчих, нормотворчих) процедур може бути обумовлений принциповими особливостями в регулюванні поведінки учасників цих процедур, специфіці, що породжує спеціальний процедурний підхід. Поведінка ж учасників таких процедур регулюється в цілому так само як при появі будь-якого

¹ Див.: Налоговые процедуры: Учеб. пособие / Под ред. А. Н. Козырина. – М.: Норма, 2008. – С. 57.

іншого законодавчого акта. Тому ми можемо стверджувати лише про існування особливостей загальних нормотворчих процедур у сфері оподаткування. Їх можна диференціювати на два типи. Перший тип охоплює специфічні вимоги до змісту акта про податки та збори (особлива структурованість, характеристика елементів податкового механізму). Другий тип стосується спеціальних особливостей, що відображають строки та спеціальні вимоги до процедури законотворчості при регулюванні оподаткування¹. Специфічні особливості реалізації нормотворчих процедур у сфері оподаткування визначаються наступними моментами, що відображають специфіку податково-правового регулювання та його процедурного відображення:

1. Системність і співвідпорядкованість норм, що регулюють оподаткування. Особливість податкових відносин, безумовно, визначає певну ієрархічну конструкцію співвідношення законодавчих норм. По-перше, мова йде про конституційні норми (ст. 67 і ст. 92 Конституції України), які закріплюють як принциповий підхід до врегульованості податкового обов'язку, так і виняткову компетенцію Верховної Ради України в регулюванні податків і зборів. По-друге, загальні податкові закони, що закріплюють вихідні засади податкового регулювання, що вичерпує перелік податків, зборів (обов'язкових платежів), які стягуються на території держави, родові конструкції податкових механізмів і певні принципи нормотворчих податкових процедур. По-третє, спеціальні податкові закони, якими встановлюється обов'язок зі сплати окремих конкретних видів податків і зборів. По-четверте, підзаконні акти, що деталізують, уточнюють окремі сторони, елементи податкового механізму.

2. Структурованість податкових законодавчих актів обумовлюється існуванням чіткої імперативної конструкції податкового механізму. Без закріплення відповідним актом хоча б одного з елементів податкового механізму відповідний податковий механізм не може бути реалізований.

Необхідно виходити з того, що регулювання правового механізму податку здійснюється шляхом закріплення імперативного набору елементів, що визначають зміст і особливості реалізації податкового обов'язку. Податковим кодексом Російської Федерації закріплюються ці підстави, які фактично і становлять набір елементів правового ме-

¹ Стаття 27 Бюджетного кодексу України // Відом. Верхов. Ради України. – 2001. – № 37–38. – Ст. 189; Стаття 1 Закону України «Про систему оподаткування» // Відом. Верхов. Ради України. – 1991. – № 39. – Ст. 510.

ханізму податку. Так, у ст. 17 визначено, що податок вважається встановленим лише в тому випадку, коли визначені платники податків і елементи оподаткування: об'єкт оподаткування, податкова база, податковий період, податкова ставка, порядок вирахування податку, порядок і строки сплати податку. У необхідних випадках при встановленні податку в акті законодавства про податки та збори можуть також передбачатися податкові пільги та підстави для їх використання платником податків¹. З відносною часткою умовності можна вважати, що подібна норма існує і в українському податковому законодавстві. Так, у ст. 3 Закону України «Про систему оподаткування» серед принципів побудови та призначення системи оподаткування виділений принцип єдиного підходу, який передбачає «...забезпечення єдиного підходу до розробки податкових законів із обов'язковим визначенням платника податку та збору (обов'язкового платежу), об'єкта оподаткування, джерела сплати податку та збору (обов'язкового платежу), податкового періоду, ставок податку та збору (обов'язкового платежу), строку і порядку сплати податку, підстав для надання податкових пільг»².

У цьому випадку сформований певний алгоритм побудови спеціальних законодавчих актів, якими регулюється сплата відповідних податків і зборів. Вони мають традиційну структуру, розташування статей. Зрозуміло, що ми абстрагуємося від ситуації, коли в акті присутня яка-небудь спеціальна норма (бюджетне відшкодування; бандерольний спосіб сплати податку і т. д.), яку неможливо застосувати по інших податках.

3. Особливості співвідношення податкових законодавчих актів безпосередньо пов'язані з принциповим підходом, що відображає ієрархію нормативних актів, які беруть участь у регулюванні оподаткування. у зв'язку з цим доречні два зауваження. По-перше, традиційно законодавець визначає норму, що гарантує зміну ставок, механізму сплати податків і зборів (обов'язкових платежів), пільг із оподаткування винятково законами про оподаткування. З одного боку, це певна процедурна гарантія від втручання в податкове регулювання актів, що не включаються в податкове законодавство. З іншого боку, невизначеність поняття «Закону про оподаткування» перетворює дане положення закону в аморфне побажання. По-друге, в оподаткуванні передбачається реалізація родових конструкцій і понять загальних частин податкових

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая // Собрание законодательства Российской Федерации. – 1998. № 31. – Ст. 3824

² Відом. Верхов. Ради України. – 1991. – № 39. – Ст. 510.

кодексів, загальних податкових законів (поняття платника, об'єкта, ставки і т. д.) щодо окремих податків і зборів та відповідного закріплення вже конкретизованих у цьому контексті загальних підходів при закріпленні конкретного платника, об'єкта, ставки і т. д.

4. Строки внесення змін зв'язані не тільки певними тимчасовими межами, але й процедурою. Так, зміни та доповнення до закону про оподаткування щодо надання пільг, зміни податків і зборів, механізму їх сплати вносяться не пізніше ніж за 6 місяців до початку нового бюджетного року та набувають чинності з початку нового бюджетного року¹. Більше того, будь-які податки та збори, що вводяться законами України, мають бути обов'язково включені до закритого переліку загальнодержавних податків і зборів² та всі інші закони про оподаткування повинні відповідати принципам побудови і призначення системи оподаткування³.

5. Співвідношення з бюджетним законодавством України виступає дещо опосередковано, на межі впливу в режимі податкового регулювання та бюджетного регулювання. Навряд чи в цьому випадку можна стверджувати про переплетення бюджетних і податкових норм, про накладення регулювання в режимі цих двох фінансово-правових інститутів один на одного, але деяка специфіка (насамперед, процедурна) тут, безумовно, є. Так, відповідно до п. 4 ст. 4 Бюджетного кодексу України розгляд законопроектів, які впливають на дохідну або видаткову частину бюджетів, здійснюється за особливою процедурою, що визначена ст. 27 Бюджетного кодексу України. Очевидно, у більшості випадків формування дохідних частин бюджетів пов'язане з надходженнями від податків, зборів, обов'язкових платежів та зрозуміло, що це обумовлює і специфічні процедурні особливості, пов'язані з нормотворчістю у сфері оподаткування. Так, відповідно до ст. 27 Бюджетного кодексу України кожний законопроект, внесений до Верховної Ради України та який впливає на дохідну або видаткову частини бюджету, рухається за спеціальною процедурою, передбачає експертні висновки та чітко визначені строки аналізу і проходження⁴.

¹ Стаття 1 Закону України «Про систему оподаткування» // Відом. Верхов. Ради України. – 1991. – № 39. – Ст. 510.

² Див.: Статті 14–15 Закону України «Про систему оподаткування» // Відом. Верхов. Ради України. – 1991. – № 39. – Ст. 510.

³ Там само. – Ст. 510.

⁴ Бюджетний кодекс України // Відом. Верхов. Ради України. – 2001. – № 37–38. – Ст. 189.

Особливості нормативних процедур в оподаткуванні визначають і спеціальну діяльність органів податкової служби в цьому процесі. Робота структурних підрозділів Державної податкової адміністрації України щодо підготовки, подання до Кабінету Міністрів України проєктів законодавчих та нормативно-правових актів регламентується Порядком підготовки та подання до Кабінету Міністрів України проєктів законодавчих, інших нормативно-правових актів та їх супроводження при розгляді в Кабінеті Міністрів України та Верховній Раді України¹.

Нормотворча діяльність Державної податкової адміністрації України провадиться відповідно до законів України, актів і доручень Президента України та Кабінету Міністрів України, плану законопроектної роботи, що затверджується Кабінетом Міністрів України на кожний поточний рік, та з ініціативи Державної податкової адміністрації України. Державною податковою адміністрацією України з урахуванням відповідних законів України, актів та доручень Президента України, Кабінету Міністрів України та планів законотворчої діяльності Верховної Ради України щороку готуються та до 15 жовтня поточного року вносяться до Міністерства юстиції України пропозиції щодо формування плану законопроектної роботи на наступний рік.

Законопроекти та інші проєкти нормативно-правових актів розробляються (залежно від предмета правового регулювання), оформляються, узгоджуються з різними органами виконавчої влади, установами й організаціями та підлягають обов'язковій експертизі Міністерством юстиції України. У разі коли розроблення проєкту нормативно-правового акта доручено кільком органам виконавчої влади, орган, до компетенції якого належить предмет правового регулювання і зазначений першим у дорученні щодо розроблення цього проєкту, є головним розробником та відповідає за його підготовку і внесення до Кабінету Міністрів України. Якщо для підготовки проєкту нормативно-правового акта утворюється робоча група, тоді на неї покладаються функції головного розробника цього акта. Головний розробник організовує, спрямовує і координує роботу заінтересованих органів виконавчої влади шляхом проведення консультацій, узгоджувальних нарад, робочих зустрічей тощо. У разі потреби до підготовки нормативно-правових актів можуть залучатися за згодою народні депутати України, науковці, представники недержавних організацій.

¹ Бюджетний кодекс України // Відом. Верхов. Ради України. – 2001. – № 37–38. – Ст. 189.

У разі коли Державна податкова адміністрація України визначена головним розробником проекту нормативно-правового акта, координація роботи з його підготовки для подання до Кабінету Міністрів України, а також контроль за якістю проведення цієї роботи покладатиметься на відповідний структурний підрозділ згідно з функціональними обов'язками. у процесі підготовки нормативно-правового акта ним здійснюються такі заходи:

1) готується концепція проекту нормативно-правового акта. Розробка концепції є обов'язковою у разі, коли проекти законів України, актів Президента України, актів Кабінету Міністрів України, спрямовані на вирішення найважливіших питань, що вносяться на розгляд до Верховної Ради України та Секретаріату Президента України, передбачають значні зміни у чинному законодавстві України або матимуть інші соціально значущі наслідки.

У проекті Концепції нормативно-правового акта мають бути висвітлені такі питання: чітко сформульовано проблему, яку необхідно врегулювати, окреслено її масштаби та надано пояснення, чому це питання є пріоритетним для вирішення; викладено суттєві фактори (статистичні, аналітичні, інші дані), які мають бути взяті до уваги під час прийняття рішення; ґрунтовно викладено різні можливі варіанти вирішення питання, що розглядається; чітко визначено будь-які протилежні точки зору та розбіжності у позиціях зацікавлених органів виконавчої влади, які виникли під час консультацій та узгодження запропонованого варіанта рішення; викладено оптимальний варіант рішення, який рекомендується прийняти Уряду, та викладено аргументи на його користь; надано вичерпний перелік заходів, які необхідно здійснити для впровадження положень нормативно-правового акта.

Концепції нормативно-правових актів затверджуються розпорядженнями Кабінету Міністрів України;

2) аналізується стан справ у відповідній сфері правового регулювання та причини, які обумовлюють необхідність підготовки проекту нормативно-правового акта. Структурні підрозділи Державної податкової адміністрації України відповідно до функціональних обов'язків здійснюють моніторинг порушень платниками податків податкового законодавства з метою виявлення з них найбільш поширених, а також проводять аналіз норм чинних законодавчих та нормативних актів, які припускають їх неоднозначне тлумачення або дозволяють на законних підставах ухилятися від оподаткування. у випадках коли прийняття законопроекту вимагає внесення змін до чинних законів, то ці зміни

мають міститися в окремому розділі внесеного законопроекту або вноситися ініціатором як окремий законопроект;

3) перевіряється проект нормативно-правового акта на відповідність міжнародним зобов'язанням України та основним положенням законодавства Європейського Союзу у порядку, визначеному Методичними рекомендаціями з адаптації нормативно-правових актів з питань оподаткування до європейського законодавства та вимог угод ГАТТ-СОТ, затвердженими наказом ДПА України від 29.03.07 р. № 191 «Про вдосконалення роботи ДПА України з адаптації нормативно-правових актів з питань оподаткування до європейського законодавства та вимог угод ГАТТ-СОТ»;

4) готується акт регуляторного впливу норм проекту нормативно-правового акта на суб'єктів господарювання;

5) забезпечується погодження розробленого проекту нормативно-правового акта із заінтересованими структурними підрозділами ДПА України, заступником Голови ДПА України, який згідно із розподілом обов'язків координує напрям роботи, що врегульовується проектом;

6) готується пояснювальна записка, порівняльна таблиця (у разі, якщо вносяться зміни до чинних нормативно-правових актів), які разом із проектом нормативно-правового акта подаються на підпис Голові Державної податкової адміністрації України.

З метою забезпечення погодження розробленого проекту нормативно-правового акта структурний підрозділ ДПА України, визначений головним розробником, надсилає копії цього проекту разом із пояснювальною запискою заінтересованим органам для узгодження та визначає строк його погодження. У разі отримання зауважень до проекту нормативно-правового акта головний розробник опрацьовує їх та вносить необхідні поправки. Проекти нормативно-правових актів, що мають важливе суспільне значення, стосуються прав та обов'язків громадян, підлягають громадському обговоренню¹. Погоджений заінтересованими органами виконавчої влади проект нормативно-правового акта разом із пояснювальною запискою, матеріалами погодження (листами з пропозиціями зауваженнями) та довідками направляється до Міністерства юстиції України для проведення правової експертизи.

¹ Деякі питання щодо забезпечення участі громадськості у формуванні та реалізації державної політики. Постанова КМУ від 15.10.04 № 1378 // Уряд. кур'єр від 03.11.2004. – № 209.

Підготовлений Державною податковою адміністрацією України та погоджений із заінтересованими органами проект нормативно-правового акта візується Головою Державної податкової адміністрації України і подається Міністру фінансів України для внесення у встановленому порядку на розгляд Кабінету Міністрів України разом із проектом супровідного листа.

До проекту нормативно-правового акта додаються:

а) пояснювальна записка, у якій визначається підстава та мета розроблення проекту, його місце у відповідній сфері правового регулювання, міститься аналіз причин, наводяться факти і цифрові дані, що обґрунтовують необхідність його прийняття, відображаються фінансово-економічні розрахунки та пропозиції щодо джерел покриття витрат (якщо реалізація акта не потребує фінансування з державного чи місцевого бюджетів, то про це окремо повідомляється в записці), прогнозуються очікувані соціально-економічні результати реалізації акта;

б) довідка про погодження проекту;

в) протокол узгодження позицій (додається у разі внесення проекту з розбіжностями), в якому має міститися редакція спірного пункту (норми, положення) проекту, варіант редакції, запропонований зацікавленим органом, відхилення або врахований головним розробником частково, мотиви відхилення зауважень та пропозицій, а також стисло повідомляється про проведену головним розробником роботу з урегулювання цих розбіжностей та про посадових осіб, які брали у ній участь;

г) висновок Міністерства юстиції України;

д) порівняльна таблиця у разі, якщо проектом акта передбачено внесення змін до інших нормативно-правових актів;

е) затверджена Кабінетом Міністрів України концепція проекту нормативно-правового акта (якщо вона розроблялася);

ж) проект акта та матеріали до нього разом з їх електронними копіями.

Проекти нормативно-правових актів, які готуються на підставі законів України, актів або доручень Президента України, актів Кабінету Міністрів України, рішень урядових комітетів, доручень Прем'єр-міністра, Першого віце-прем'єр-міністра, віце-прем'єр-міністрів, подаються Міністру фінансів України для внесення у встановленому порядку на розгляд Кабінету Міністрів України у терміни, передбачені цими актами та дорученнями.

У виняткових випадках, якщо проект нормативно-правового акта з поважних причин неможливо подати до Кабінету Міністрів України вчасно, встановлений термін подання може бути перенесений Прем'єр-міністром (якщо термін визначений Кабінетом Міністрів України) або особою, яка його встановила, на письмове мотивоване прохання головного розробника, яке подається не пізніше ніж за 5 днів до закінчення встановленого терміну. Документи з питань узгодження проекту нормативно-правового акта, копії цього проекту з візами керівників зацікавлених органів, письмові зауваження та пропозиції щодо проекту, листування тощо зберігаються в архівних справах головного розробника протягом 5 років.

У разі коли Державна податкова адміністрація України визначена як зацікавлений орган, у процесі підготовки проекту нормативно-правового структурний підрозділ, визначений головним виконавцем акта, здійснює такі заходи:

а) отримує від структурних підрозділів ДПА України, визначених співвиконавцями щодо розгляду проекту нормативно-правового акта, висновки та узагальнює їх;

б) у разі відсутності зауважень готує матеріали для погодження проекту Головою ДПА України без зауважень;

в) у разі наявності зауважень та пропозицій готує матеріали для погодження проекту Головою ДПА України із зауваженнями і повідомляє про них головного розробника супровідним листом за підписом Голови ДПА України або його заступника.

Проект акта Кабінету Міністрів України опрацьовується у Секретаріаті Кабінету Міністрів України протягом не більше як 20 днів виходячи з того, що він має бути розглянутий Кабінетом Міністрів України, як правило, протягом місяця з дня надходження. У разі необхідності строк опрацювання проекту акта Кабінету Міністрів України у Секретаріаті Кабінету Міністрів України може бути продовжено Міністром Кабінету Міністрів або його заступником відповідно до розподілу обов'язків, але не більше як на місяць з дня надходження такого проекту.

При затримці розгляду проекту нормативно-правового акта керівник структурного підрозділу, який був його розробником, з'ясовує у Секретаріаті Кабінету Міністрів України причини такої затримки та готує заступнику Голови Державної податкової адміністрації України, який згідно з розподілом обов'язків координує цей напрям роботи, відповідну інформацію з цього питання.

У випадках коли при розгляді проекту нормативно-правового акта у відповідному структурному підрозділі Секретаріату Кабінету Міністрів України виникають питання щодо окремих положень проекту або пропозиції Державної податкової адміністрації України не знаходять підтримки, або затримується на значний проміжок часу термін їх розгляду, керівники структурних підрозділів Державної податкової адміністрації України, які були розробниками проекту нормативно-правового акта, або призначені ними фахівці проводять із спеціалістами відповідного структурного підрозділу Секретаріату Кабінету Міністрів України роботу із роз'яснення позиції Державної податкової адміністрації України для досягнення компромісного вирішення проблемних питань. Посадові особи Державної податкової адміністрації України, які згідно із розпорядженнями Кабінету Міністрів України залучені до робочих груп для комплексного опрацювання законопроектів з питань, що стосуються компетенції податкових органів, після завершення роботи з підготовки відповідного проекту нормативно-правового акта надають інформацію про проведену роботу Управлінню координації нормотворчої роботи та взаємодії з органами державної влади для узагальнення й інформування керівництва Державної податкової адміністрації України.

Матеріали до засідання урядового комітету та Кабінету Міністрів України (далі – матеріали), що надійшли до Державної податкової адміністрації України, передаються Управлінню координації нормотворчої роботи та взаємодії з органами державної влади для підготовки пакета документів Голові ДПА України або його заступникам. Матеріали, що надійшли від Секретаріату Кабінету Міністрів, містять, як правило, копії таких документів: порядок денний; проект нормативно-правового акта; експертний висновок Секретаріату Кабінету Міністрів України; довідка про погодження; висновок Мін'юсту за результатами правової експертизи; пояснювальна записка; протокол узгодження позицій (у разі внесення законопроекту з розбіжностями); порівняльна таблиця (якщо законопроект передбачає внесення змін до чинних законодавчих актів); листи міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, які брали участь у розробці та погодженні законопроекту, тощо.

Управлінням координації нормотворчої роботи та взаємодії з органами державної влади визначається структурний підрозділ ДПА України, відповідальний за підготовку матеріалів до засідання, та негайно забезпечується надання матеріалів Департаменту забезпечення діяль-

ності Голови для ознайомлення та подання Голові ДПА України. Голова ДПА України визначає заступників Голови ДПА України, до компетенції яких належать окремі питання порядку денного, для участі їх у засіданні урядового комітету або Кабінету Міністрів України.

Один екземпляр комплекту документів Управління координації нормотворчої роботи та взаємодії з органами державної влади надає Департаменту забезпечення діяльності Голови для ознайомлення та подання Голові ДПА України або посадовій особі, яка братиме участь у засіданні урядового комітету або Кабінету Міністрів України, та копію – заступнику Голови ДПА України, за яким закріплено обов'язки щодо керівництва роботою цього Управління. Після проведення засідання урядового комітету або Кабінету Міністрів України Управління надає (у разі необхідності) відповідним структурним підрозділам ДПА України для виконання копії матеріалів з резолюціями Голови ДПА України або його заступника, які брали участь у засіданні. Копії протоколу (витягу із протоколу) засідання урядового комітету або Кабінету Міністрів України в обов'язковому порядку направляються Департаментом господарського забезпечення до Управління координації нормотворчої роботи та взаємодії з органами державної влади. Управління надає керівництву ДПА України щотижневу аналітичну інформацію про результати розгляду законопроектів на засіданнях урядових комітетів або Кабінету Міністрів України.

Управління із сайту «Верховна Рада України» здійснює щоденний моніторинг законопроектів, які внесені суб'єктами законодавчої ініціативи та зареєстровані у Верховній Раді України, та після попереднього їх розгляду, визначення структурних підрозділів ДПА України – відповідальних виконавців та співвиконавців разом із супровідним листом направляє проекти законів цим підрозділам на опрацювання, в тому числі Юридичному департаменту для правової експертизи. Структурні підрозділи ДПА України (співвиконавці) у триденний термін з моменту отримання законопроектів здійснюють їх опрацювання, готують пропозиції та зауваження до них, а також відповідні економічні розрахунки, узгоджені з Департаментом економічного аналізу, та надають їх структурним підрозділам – відповідальним виконавцям, які визначені головними за опрацювання проектів законів.

Відповідальний виконавець за результатами розгляду законопроекту та з урахуванням експертного висновку Юридичного департаменту узагальнює пропозиції та зауваження до нього, готує та у п'ятиденний термін з моменту отримання законопроекту надає Управлінню экс-

пертний висновок до нього з визначенням позиції, пріоритетності та орієнтовними розрахунками впливу законопроекту на бюджет у разі його прийняття, а також для керівництва ДПА України – тези доповіді (виступу) з лаконічним зрозумілим викладом суті законопроекту та обґрунтуванням позиції ДПА України щодо нього. Копії орієнтовних розрахунків впливу норм та положень законопроекту на бюджет надаються Департаменту економічного аналізу.

Управління здійснює моніторинг та веде базу даних законопроектів, зареєстрованих Верховною Радою України, шляхом формування окремих справ по законопроектах. Управління надає керівництву ДПА України щотижневу аналітичну інформацію щодо зареєстрованих Верховною Радою України проектів нормативно-правових актів, наданих на опрацювання та опрацьованих структурними підрозділами законопроектів, які стосуються питань оподаткування. Інформаційне забезпечення моніторингу підготовки, опрацювання і супровід законопроектів здійснюється Управлінням з використанням автоматизованої інформаційної системи «Взаємодія з Верховною Радою України».

Координацію роботи структурних підрозділів Державної податкової адміністрації України із супроводу проектів нормативно-правових актів у Верховній Раді України здійснює Управління координації нормотворчої роботи та взаємодії з органами державної влади, яке забезпечує:

а) своєчасне надання (у день отримання) керівництву та керівникам структурних підрозділів Державної податкової адміністрації України орієнтовного графіка засідань комітетів Верховної Ради України;

б) участь керівництва та керівників структурних підрозділів Державної податкової адміністрації України або визначених ними фахівців у засіданнях комітетів Верховної Ради України під час обговорення законопроектів з питань оподаткування (надання інформації про місце і час проведення засідань комітетів, замовлення перепусток, забезпечення необхідними матеріалами щодо законопроектів, які виносяться на розгляд);

в) у разі потреби участь фахівців Державної податкової адміністрації України у роботі робочих груп у комітетах Верховної Ради України щодо доопрацювання проектів законодавчих актів з питань оподаткування;

г) проведення аналізу результатів розгляду законопроектів на засіданнях комітетів Верховної Ради України та надання відповідної інформації керівництву Державної податкової адміністрації України;

д) проведення серед народних депутатів України роз'яснювальної роботи, спрямованої на підтримку проектів законодавчих актів з питань оподаткування, внесених до Верховної Ради України Президентом України та Урядом.

Кабінет Міністрів України за рішенням Президента України проводить експертизу закону, що надійшов на підпис Президентів України, та протягом 7 календарних днів надає йому свої пропозиції щодо цього закону. З цією метою:

1) Секретаріат Кабінету Міністрів надсилає для вивчення копію закону, що надійшла від Секретаріату Президента України, центральним органам виконавчої влади, до компетенції яких належать питання, що регулюються цим законом, а також до Мін'юсту України;

2) центральні органи виконавчої влади вивчають цей закон та визначають, чи є економічно доцільним його прийняття, проводять аналіз соціально-економічних результатів його реалізації і перевірку відповідності положень закону Конституції України та їх узгодженості з іншими законами;

3) за результатами аналізу закону центральні органи виконавчої влади готують пропозиції щодо доцільності його підписання Президентом України або застосування Президентом України права вето щодо такого закону і подають їх разом із завізованою копією закону центральному органу виконавчої влади, визначеному у супровідному листі Секретаріату Кабінету Міністрів першим (далі – відповідальний центральний орган виконавчої влади), не пізніше 48 годин з моменту надходження копії закону, якщо інший строк не визначено у супровідному листі Секретаріату Кабінету Міністрів.

Зауваження і пропозиції центральних органів виконавчої влади стосовно необхідності застосування Президентом України права вето щодо прийнятого Верховною Радою закону мають бути вмотивовані та обґрунтовані з економічної, правової і соціально-політичної позиції, містити нову редакцію відповідних норм закону, а в разі необхідності – його нову редакцію в цілому. Відповідальний центральний орган виконавчої влади вивчає зауваження і пропозиції, що надійшли до закону від інших центральних органів виконавчої влади. У разі необхідності керівник відповідального центрального органу виконавчої влади організує проведення консультацій з керівниками інших центральних органів виконавчої влади щодо узгодження позицій у режимі, який забезпечує подання Кабінетом Міністрів пропозицій Президентів України у визначений строк.

Узагальнені зауваження і пропозиції до закону відповідальний центральний орган виконавчої влади подає Кабінетові Міністрів за 48 годин до закінчення семиденного строку, якщо інший строк не визначено у супровідному листі Секретаріату Кабінету Міністрів. У супровідному листі відповідального центрального органу виконавчої влади чітко й однозначно формулюється пропозиція стосовно підписання Президентом України закону або доцільності застосування Президентом України права вето щодо такого закону, а також зазначається кандидатура доповідача на пленарному засіданні Верховної Ради під час повторного розгляду закону (крім випадків, коли законопроект внесено до Верховної Ради з ініціативи Президента України) у разі внесення пропозиції стосовно застосування Президентом України права вето. Супровідний лист та пропозиції, що надійшли від центральних органів виконавчої влади, надсилаються до Кабінету Міністрів України.

Складна система та співвідношення податкових законодавчих актів вимагає спеціальних знань та фаху при застосуванні. Саме це й обумовлює обов'язок податкових органів надавати відповідне роз'яснення, яке здійснюється шляхом надання узагальнюючих податкових роз'яснень і податкових роз'яснень та не мають сили нормативно-правового акта. Роз'яснення окремих положень податкового законодавства надаються податковими органами в порядку, визначеному Законами України «Про систему оподаткування», «Про державну податкову службу в Україні», «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами», Порядку надання роз'яснень окремих положень податкового законодавства¹.

Значення роз'яснень податкових органів підсилюється ще й тим, що вони пов'язуються безпосередньо із засобами-примусами, підставами застосування фінансових санкцій. Показова при цьому норма податкового законодавства Російської Федерації, яка виключає вину особи в скоєнні податкового правопорушення у випадку, коли він виконував письмове роз'яснення фінансового чи податкового органу², не нараховуються і пені на суму недоїмки, яка виникла у платника в ре-

¹ Наказ ДПАУ від 12.04.03 № 176, зареєстрований у Міністерстві юстиції України 23.04.03 за № 326/7647.

² Підпункт 3 п. 1 ст. 111 Налогового кодекса Российской Федерации. Часть первая // Собрание законодательства Российской Федерации. – 1998. – № 31. – Ст. 3824.

зультаті виконання письмових роз'яснень з питань застосування законодавства про податки та збори¹.

Такі наслідки роз'яснень податкових органів стосуються не будь-яких узагальнень, а лише тих, які відповідають певним умовам². По-перше, роз'яснення можуть надаватися податковими органами (або такими, що пов'язані з оподаткуванням) лише в межах їх компетенції. Перш за все, це стосується роз'яснень по відповідних платежах. Наприклад, переважна більшість положень, пов'язаних із справлянням мита, надається не податковими, а митними органами тощо. Відповідно до цього, якщо роз'яснення податкового органу видано з перевищенням його компетенції, то воно не може враховуватися як обставина, що виключають відповідальність платника. По-друге, роз'яснення мають бути надані особам, які безпосередньо беруть участь у відносинах оподаткування (платнику чи невизначеному колу осіб), але не третім особам³. Якщо в роз'ясненні йдеться про певного адресата, його положення персоніфіковані, деталізована конкретна ситуація, то його можна вважати наданим безпосередньо платнику податків. у той же час у роз'ясненні може акцентуватись увага на тому, що воно дається для всіх платників податків та податкових органів або стосується ситуації, яка характерна для невизначеного числа осіб, то такі роз'яснення не мають персоніфікованого характеру і можуть застосовуватись надалі і в інших ситуаціях, які не стосуються безпосередньо умов, на підставі яких виникла необхідність роз'яснення податкового органу.

Узагальнюючі податкові роз'яснення і податкові роз'яснення визначаються як оприлюднення офіційного розуміння податковими органами окремих положень законодавства у межах їх компетенції з питань оподаткування з метою обґрунтування їх рішень у разі проведення апеляційних процедур. Вони надаються, виходячи з положень підпункту 4.4.1 п. 4.4 ст. 4 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами», принципів оподаткування, викладених у Законі України «Про систему оподаткування», економічного змісту податку, збору (обов'язкового платежу), положень законодавчих та інших

¹ Пункт 8 ст. 75 Налогового кодекса Российской Федерации. Часть первая // Собрание законодательства Российской Федерации. – 1998. – № 31. – Ст. 3824.

² Див. детальніше: Налоговые процедуры: Учеб. пособие / Под ред. А. Н. Козырина. – М.: Норма, 2008. – С. 121–125.

³ Пункт 8 ст. 75 пп. 3 п. 1 ст. 111 Налогового кодекса Российской Федерации. Часть первая // Собрание законодательства Российской Федерации. – 1998. – № 31. – Ст. 3824.

нормативно-правових актів, що роз'яснюються. На відміну від узагальнюючих податкових роз'яснень, які надаються виключно Державною податковою адміністрацією України, затверджуються її наказом та якими можуть користуватися всі платники, податковим роз'ясненням, наданим на запит платника, користується цей платник при обрахуванні ним сум податкових зобов'язань та при проведенні апеляційних процедур. При цьому запроваджено порядок встановлення пріоритетності податкового роз'яснення. Так, узагальнюючі податкові роз'яснення мають пріоритет над податковими роз'ясненнями, наданими податковими та іншими контролюючими органами всіх рівнів. Податкові роз'яснення, надані Державною податковою адміністрацією України, мають пріоритет над податковими роз'ясненнями, наданими державними податковими адміністраціями в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі, державними податковими інспекціями, а також іншими контролюючими органами всіх рівнів. Податкові роз'яснення, надані державними податковими адміністраціями в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі, мають пріоритет над податковими роз'ясненнями, наданими підпорядкованими державними податковими інспекціями. Узагальнюючі податкові роз'яснення та податкові роз'яснення, що надані податковими органами, мають пріоритет над роз'ясненнями окремих положень податкового законодавства, наданими державними органами, не віднесеними ст. 2 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» до контролюючих.

Узагальнення податкових роз'яснень здійснюється податковими органами першого та другого рівня щоквартально, про що інформується центральний податковий орган. Державна податкова адміністрація України здійснює узагальнення запитів з питань оподаткування, що надійшли на її адресу від платників податків, а також інформації від підпорядкованих державних податкових адміністрацій щодо необхідності видання узагальнюючого податкового роз'яснення та, у разі потреби, видає узагальнююче податкове роз'яснення. Узагальнююче податкове роз'яснення готується структурним підрозділом Державної податкової адміністрації України, відповідальним за методологічне супроводження норми законодавчого або іншого нормативно-правового акта, положення якого роз'яснюється.

Підставами для надання податкового роз'яснення, яке надається на запит платника податків, направлено податковому органу відповідного рівня, є:

а) необхідність обґрунтування рішення податкового органу відповідного рівня під час проведення апеляційних процедур;

б) запровадження нового виду податку, збору (обов'язкового платежу) або внесення зміни до правил оподаткування;

в) норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, унаслідок чого може бути прийняте рішення як на користь платника податків, так і на користь контролюючого органу;

г) необхідність зміни виданого раніше податкового роз'яснення у зв'язку з виданням податкового роз'яснення, що має пріоритет.

Податкове роз'яснення видається у тому разі, якщо не існує податкового роз'яснення з порушеного платником податків питання, що має пріоритет. В іншому разі у відповіді, що направляється податковим органом платнику податків, посилається на податкове роз'яснення, що має пріоритет.

Серед підстав для надання узагальнюючих податкових роз'яснень виділяють такі:

1) керівником Державної податкової адміністрації України прийнято рішення про необхідність надання узагальнюючого податкового роз'яснення за результатами: а) шоквартального періодичного узагальнення інформації від регіональних державних податкових адміністрацій щодо необхідності видання узагальнюючого податкового роз'яснення; б) розгляду запитів, що надійшли до центрального податкового органу від платників податків; в) розгляду запитів, що надійшли до центрального податкового органу від регіональних державних податкових адміністрацій; г) проведення аналізу законодавчих та інших нормативно-правових актів з питань оподаткування;

2) норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або норми різних законів чи різних нормативно-правових актів, чи податкових роз'яснень, наданих іншими, ніж податкові, контролюючими органами, припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, унаслідок чого може бути прийняте рішення як на користь платника податків, так і на користь контролюючого органу;

3) запроваджено новий вид податку, збору (обов'язкового платежу) або внесено зміни до правил оподаткування.

Підготовлене узагальнююче податкове роз'яснення у десятиденний термін від дня його затвердження оприлюднюється у відповідних друкованих засобах масової інформації та розміщується на веб-сайті Державної податкової адміністрації України в мережі Інтернет. Узагальнюючі податкові роз'яснення і податкові роз'яснення застосовуються протягом терміну дії відповідної норми податкового законодавства. У разі, якщо суд визнав податкове роз'яснення таким, що не відповідає законодавству, податковий орган у триденний термін від дня прийняття такого судового рішення зобов'язаний привести таке податкове роз'яснення у відповідність до законодавства (скасувати або надати копію такого рішення податковому органу, який видав таке податкове роз'яснення, для приведення податкового роз'яснення у відповідність до законодавства або скасування).

Матеріальна податкова процедура забезпечує реалізацію матеріальних регулятивних податкових правовідносин, що регулюють позитивні дії суб'єктів правовідносин, спрямовані на своєчасне, точне виконання податкового обов'язку. Матеріальні податкові процедури досить різноманітні, оскільки різноманітним є прояв податкового регулювання, і вони враховують специфіку суб'єктного складу, розмаїття об'єктів оподаткування, особливості режиму виконання податкового обов'язку (наявність або відсутність пільг, періодичність і порядок сплати податків, особливості податкової звітності тощо). «... Кожна матеріальна процедура «прикріплена» до відповідних регулятивних відносин, будучи обов'язковою умовою їх нормальної реалізації»¹. Визначення змісту податкової матеріальної процедури змістом основних правовідносин, що регулюють виконання податкового обов'язку, передбачає дві особливості. По-перше, її цілісність і спрямованість: матеріальна податкова процедура регулює реалізацію винятково податкових відносин. Це, очевидно, викликає таке запитання: а коли закінчується податкове регулювання, коли завершуються податкові відносини. Відповідь на це запитання дозволяє дійти висновку про межу матеріальної податкової процедури, причому у двоїстому контексті: межі з процесуальною податковою процедурою та межі з матеріальною процедурою іншого фінансово-правового

¹ Протасов В. М. Основы общеправовой процессуальной теории. – М.: Юрид. лит., 1991. – С. 32.

інституту – насамперед, бюджетного. При аналізі проблеми межі з податково-процесуальною процедурою таким моментом буде наявність або відсутність у поведінці платника податків дій, що дозволяють порушувати питання про правопорушення при виконанні податкового обов'язку. Якщо подібних підстав немає – податкові відносини реалізовані, податковий обов'язок виконаний у режимі матеріальних податкових процедур, якщо є підстави порушувати питання про правопорушення – підключаються процесуальні податкові процедури. у випадку виокремлення інституціональної межі матеріальної податкової процедури необхідним є розуміння того, в який момент завершується виконання податкового обов'язку. Абстрагуючись від деяких деталей, можна вести мову про момент перерахування грошей у рахунок сплати податку. На цьому матеріальне податково-процедурне регулювання завершується і процедурне регулювання трансформується в дещо іншу форму, що виражається бюджетно-правовими нормами. Між ними немає кардинального розриву: і податкове, і бюджетне регулювання однотипні як прояви фінансово-правового, публічного впливу на поведінку учасників відносин. Але безумовним є і те, що закінчення виконання податкового обов'язку – своєчасне та повне перерахування грошей платника до бюджету в рахунок податкового обов'язку означає завершення матеріальної податкової процедури зі сплати податку. з цього моменту можна говорити про продовження матеріальних податкових процедур (пов'язаних із податковою звітністю) або про виникнення матеріальної бюджетної процедури, що реалізує регулятивні бюджетні правовідносини з виконання бюджету за доходами. Принципове виділення такого моменту, що розмежовує матеріальні процедури в податковому та бюджетному регулюванні, дуже важливе за багатьма підставами. Різний суб'єктний склад (навіть чи хтось знайде в матеріальних бюджетних процедурах фізичних осіб як учасників, тоді як у податкових матеріальних процедурах – це одні з основних суб'єктів), різні видові форми фінансових правовідносин (податкові – опосередковують виконання податкового обов'язку, сплату податків і зборів та бюджетні – регулюють усі стадії руху публічних грошових фондів у таких централізованих формах, як бюджети). Особливо важливо таке розмежування саме з позиції вирішення спорів, визначення предмета спору. В цьому випадку дивно, коли розгляд і доведення тієї чи іншої позиції в податковому спорі

здійснюється аргументацією бюджетно-правовими нормами¹. Матеріальна податкова процедура закінчена, почалася матеріальна бюджетна процедура. Реалізація їх здійснюється в однотипних, але все ж таки специфічних, інституціональних режимах, що навряд чи дає підстави знищувати межі між ними взагалі. По-друге, основний зміст і спрямованість матеріальної податкової процедури не тільки не виключає, але навпаки, передбачає й обумовлює системність, багаторівневість різновидів матеріальних податкових процедур. Орієнтованість її на реалізацію податкових правовідносин, що регулюють виконання податкового обов'язку, викликає необхідність структурувати дану процедуру на складові податкового обов'язку на першому рівні: процедури обліку; процедури сплати; процедури звітності. Надалі вони можуть бути диференційовані ще більш детально залежно від необхідності та завдань глибини проникнення у досліджувану проблему. Наприклад, матеріальні податкові облікові процедури поділяються на процедури стосовно обліку платників податків і процедури обліку об'єкта оподаткування. Матеріальні податкові облікові процедури платників податків диференціюються залежно від виду податку (платники податку на прибуток, платники податку на додану вартість тощо) або типу платників (ведення реєстрів фізичних осіб-платників податків і зборів, реєстрів підприємств і організацій як платників податків). Подібне різноманіття регулятивних податкових правовідносин обумовлює і множинність податкових матеріально-процедурних форм.

Матеріальні податкові процедури виступають як організаційні заходи, що визначають розвиток і регулювання податкових відносин, пов'язаних із позитивним застосуванням права. Вони, виражаючи регулятивні норми та відносини, виступають умовами їх логічної та послідовної реалізації і не можуть бути відособленими від них. Фактично, матеріальні процедури беруть участь у регулюванні податкових відносин із самого моменту зародження регулятивних податкових правовідносин. Це їх принципово відрізняє від процесуальних податкових процедур, які підключаються до механізму регулювання тільки при виникненні охоронних податкових правовідносин. Іншими словами, можлива ситуація, коли процесуальна податкова процедура і не

¹ Див. детальніше: Кучерявенко М. П. Проблема колізійності фінансового законодавства у рішеннях Вищого адміністративного суду України (деякі аспекти методології) // *Право України*. – 2008, – № 9. – С. 57–62.

виникне, коли реалізація податкового обов'язку здійсниться в режимі позитивного застосування права, через матеріальну податкову процедуру. І в межах останньої буде остаточно виконаний податковий обов'язок.

Різновиди матеріальних податкових процедур, визначаючись особливостями конкретно-регулятивних податкових правовідносин, відображають природу відповідних правових норм. Виходячи з характеру матеріальних регулятивних норм можна прогнозувати та формувати певні види процедур. У теорії процесу склалася думка, що «... норми, які визначають склад державних органів або їхню систему, варто відносити за їх правовою природою до державно-правових матеріальних регулятивних норм, тому що вони накладають на відповідні державні органи юридичний обов'язок сформувати інші державні органи саме в такому складі. Інша справа – норми, що визначають порядок формування тих же органів. Ці норми належать уже до державних матеріально-процедурних норм»¹. Вбачається, що подібна конструкція певною мірою може бути затребувана як у характеристиці співвідношення процедур за владним суб'єктом податкових правовідносин, так і за зобов'язаним. Делегування матеріальними податковими регулятивними нормами формування системи податкових органів через відповідні матеріально-процедурні конструкції визначає націленість державного регулювання на максимальне охоплення та найбільш ефективно структурування спеціальних органів, контролюючих оподаткування.

У цій ситуації формується межа адміністративно-податкового регулювання матеріальних процедур. З одного боку, мова йде про регламентацію через нормативні приписи побудови певного різновиду державних органів (податкових), реалізації управлінських функцій державою певної підсистеми спеціальних органів управління, що, безумовно, виражає адміністративно-правову природу даної регулятивної матеріальної процедури. З іншого боку, постає питання про реалізацію функцій контролю у відносинах оподаткування, закріплення компетенції даних органів як суб'єктів податкових правовідносин, що неможливо без співвіднесення цього із правами та обов'язками інших учасників, без урахування та відображення особливостей саме податково-правової природи регульованих відносин. Подібне граничне співвідношення регулятивних матеріальних адміністративних і регулятив-

¹ Протасов В. М. Основы общеправовой процессуальной теории. – М.: Юрид. лит., 1991. – С. 53.

них матеріальних податкових процедур обумовлює дуже тісний зв'язок між нормами адміністративного законодавства і податкового, передбачає доцільність використання відсильних приписів. Принципово це зробити нескладно, оскільки і податково-правові норми, і адміністративно-правові норми мають публічну природу та реалізація її в інституціональних матеріальних регулятивних процедурах досить логічна і послідовна.

Подібна конструкція характерна і для здійснення матеріальних регулятивних процедур щодо зобов'язаних осіб, насамперед, платників податків. Орієнтованість податкового обов'язку на певного суб'єкта, очевидно, і не може бути реалізована за рахунок єдиної матеріальної регулятивної податкової процедури. Вона, безумовно, передбачає поділ її на види, рівні, об'єктивно викликає необхідність регулювання суміжних матеріальних податкових процедур, що регулюють статус зобов'язаних суб'єктів податкових правовідносин, але не платників (збирачів податків, податкових агентів тощо). Наприклад, визначеність у виконанні податкового обов'язку фізичною особою реалізується системою матеріальних регулятивних податкових процедур. Їх можна розділити за групою підстав:

1) безпосередні – матеріальні регулятивні податкові процедури, за рахунок яких реалізуються права та обов'язки платника податку безпосередньо ним самим (постановка на облік, передача відповідних відомостей у податкові органи, участь при проведенні податкових перевірок і т. д.):

а) за суб'єктивним принципом;

б) опосередковані – матеріальні регулятивні податкові процедури, при реалізації яких податковий обов'язок платника забезпечується діями інших суб'єктів. Найбільш характерним прикладом є матеріальні регулятивні податкові процедури, якими регулюється поведінка податкового агента, що бере участь у виконанні податкового обов'язку фізичної особи за рахунок джерел останнього. Причому в цьому випадку мова може йти знову ж таки про межу матеріальних регулятивних податкових процедур (що деталізують дії платників податків, які виконують свій податковий обов'язок через податкового агента, та самого податкового агента) або про певне накладення їх один на одного;

2) за принципом класифікації елементів правового механізму податку можливий різний рівень деталізації. В основі цього підходу може бути реалізація процедурного регулювання поведінки зобов'язаної

особи за типами елементів правового механізму податку або за кожним із них. Якщо виходити із загальної конструкції правового механізму податку, то згідно з його структурою логічно виділити такі різновиди матеріальних регулятивних податкових процедур:

а) основні – матеріальні регулятивні податкові процедури, що закріплюють особливості поведінки при регулюванні основних елементів правового механізму податку (платник, об'єкт, ставка). Цей різновид процедури неоднорідним. Якщо подібні процедури, пов'язані з платником податків, більш об'єктивовані, цілеспрямовані та деталізовані, то матеріальні процедури, пов'язані з об'єктом і ставкою, певною мірою опосередковані та умовні;

б) додаткові – матеріальні регулятивні податкові процедури, що закріплюють особливості поведінки при регулюванні додаткових елементів правового механізму податку (предмет, база, пільги і т. п.);

в) факультативні – матеріальні регулятивні податкові процедури, що закріплюють особливості поведінки при регулюванні факультативних елементів правового механізму податку (особливості сплати (застосування бандерольного способу), обліку (використання кадастрів) і т. д.).

Процесуальна податкова процедура як основа спирається на матеріальні охоронні податкові правовідносини, що регулюють дії учасників податкових правовідносин, які виражають або пасивну поведінку по відношенню до дій із виконання податкового обов'язку, або активні дії, які призвели до податкового правопорушення. Останнє може стосуватися як дій платників податків, так і контролюючих органів.

Податковий процес обумовлений охоронними податковими правовідносинами. Однак специфіка податково-правового регулювання, безумовно, передбачає участь у ньому держави або органів, яким вона делегувала представляти та захищати її інтереси. Наявність владної сторони податкових правовідносин, як правило, передбачає участь у них суб'єкта владних повноважень незалежно від форми податкових правовідносин. Виходячи з цього важко погодитися з тим, що своєрідною рисою юридичного процесу як правової процедури при регулюванні оподаткування є обов'язкова наявність у складі правовідносин владного суб'єкта¹. Складно оцінювати це як специфічну особливість юридичного процесу, оскільки наявність владного суб'єкта характерна для всіх видів податкових процедур.

¹ Див.: Налоговые процедуры: Учеб. пособие / Под ред. А. Н. Козырина. – М.: Норма, 2008. – С. 13.

А. В. Реут, характеризуючи співвідношення податкового процесу та матеріальних податкових процедур, звертає увагу на те, що «матеріальні податкові процедури діють у сфері стягнення податків і зборів, а податковий процес опосередковує охоронні податкові відносини, тобто відносини, що складаються в процесі здійснення податкового контролю, оскарження актів податкових органів, дій (бездіяльності) їх посадових осіб і залучення до відповідальності за здійснення податкового правопорушення»¹. Варто погодитися з тим, що податковий процес пов'язується з охоронними податковими правовідносинами. У той же час навряд чи в податковий процес безапеляційно можна включати всі відносини, що складаються в процесі здійснення податкового контролю та оскарження актів податкових органів, дій (бездіяльності) їх посадових осіб. Насамперед здійснення податкового контролю не обов'язково пов'язується з правопорушенням і не завжди існує в режимі охоронних податкових правовідносин. Проведення податкового контролю може констатувати і своєчасне та повне виконання платником свого податкового обов'язку. у цій ситуації трансформації матеріальної податкової процедури в податковий процес не відбудеться. Більше того, оскарження актів податкових органів, дій (бездіяльності) їх посадових осіб може бути врегульоване в порядку адміністративного апеляційного узгодження та спір між платником і податковим органом урегульований вищестоящим податковим органом. Навряд чи й у цьому випадку мова йтиме про податково-процесуальне регулювання.

Характеризуючи податковий процес, А. В. Реут доходить висновку, що він є складним інститутом податкового права та містить низку субінститутів (підінститутів), що регулюють окремі стадії податкового процесу – податкові провадження, до яких вона відносить:

- провадження з податкового контролю;
- провадження у справах про податкові правопорушення;
- провадження за скаргами і спорами у сфері оподаткування².

Варто зупинитися на цьому дещо докладніше. По-перше, якщо виходити зі змісту податкового процесу та пов'язувати його з охоронними податковими правовідносинами, реалізацією примусу, участю спеціалізованих судових органів у вирішенні спору та регулюванні відносин, то (у всякому разі на сьогодні) податковий процес вбачаєть-

¹ Налоговые процедуры: Учеб. пособие / Под ред. А. Н. Козырина. – М.: Норма, 2008. – С. 15.

² Там само. – С. 17.

ся значною мірою субінститутом адміністративного процесу. По-друге, подібне структурування на три складові частини навряд чи можна безумовно включити як складові в податковий процес. Більшою мірою податково-процесуальне регулювання зачіпає тільки провадження у справах про податкові правопорушення. Що стосується провадження з податкового контролю, то воно, з одного боку, може бути і не пов'язане з правопорушенням, не виражатися в охоронних податкових правовідносинах у випадку констатації контролюючими органами чіткого та своєчасного виконання податкового обов'язку, а з іншого боку, у випадку виявлення правопорушення контрольне провадження трансформується у провадження у справах про податкові правопорушення. Провадження за скаргами та спорами у сфері оподаткування також (як уже підкреслювалося вище) може мати двоїстий характер і стосуватися податково-процесуального регулювання тільки тоді, коли спір не врегульований у режимі адміністративного апеляційного узгодження та до його вирішення підключаються судові органи.

Література

1. Конституція України // Відом. Верхов. Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 141.
2. Бюджетний кодекс України // Відом. Верхов. Ради України. – 2001. – № 37-38. – Ст. 189.
3. Деякі питання щодо забезпечення участі громадськості у формуванні та реалізації державної політики: Постанова Каб. Міністрів України від 15.10.04 № 1378 // Уряд. кур'єр. – № 209 від 03.11.2004.
4. Про державну податкову службу в Україні: Закон України від 4 грудня 1990 р. № 509-ХІІ // Відом. Верхов. Ради України. – 1991. – № 6. – Ст. 37.
5. Про систему оподаткування: Закон України від 25 червня 1991 р. № 1251-ХІІ // Відом. Верхов. Ради України. – 1991. – № 39. – Ст. 510.
6. Алексеев С. С. Механизм правового регулирования в социалистическом государстве. – М.: Юрид. лит., 1966. – 204 с.
7. Алексеев С. С. Проблемы теории права. Курс лекций: В 2 т. – Свердловск: Свердлов. юрид. ин-т, 1972. – 395 с. – Т. 1. Основные вопросы общей теории социалистического права. – 1972.
8. Винницкий Д. В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. – СПб.: Юрид. центр Пресс, 2003. – 311 с.

9. Кечекьян С. Ф. Правоотношения в социалистическом обществе. – М.: Изд-во АН СССР, 1958. – 188 с.
10. Кутафин О. Е. Предмет конституционного права. – М.: Юристъ, 2001. – 444 с.
11. Кучерявенко М. П. Проблема колізійності фінансового законодавства у рішеннях Вишого адміністративного суду України (деякі аспекти методології) // Право України. – 2008. – № 9. – С. 57–62
12. Лукьянова Е. Г. Теория процессуального права. – М.: Норма, 2003. – 240 с.
13. Лучин В. О. Конституционные нормы и правоотношения. – М.: Закон и право, ЮНИТИ, 1997 – 86 с.
14. Налоговые процедуры: Учеб. пособие / Под ред. А. Н. Козырина. – М.: Норма, 2008. – 215 с.
15. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая. Собрание законодательства Российской Федерации. – 1998. – № 31. – Ст. 3824.
16. Общая теория советского права / Под ред. С. Н. Братуся и И. С. Самощенко. – М.: Юрид. лит., 1966. – 576 с.
17. Протасов В. М. Основы общеправовой процессуальной теории. – М.: Юрид. лит, 1991. – 278 с.
18. Ровинский Е. А. Основные вопросы теории советского финансового права. – М.: Госюриздат, 1960. – 192 с.
19. Рязановский В. А. Единство процесса: Учебное пособие. – М.: Изд. Дом «Городец», 2005. – 64 с.
20. Толстой Ю. К. К теории правоотношения. – Л.: Изд-во Ленингр. ун-та, 1959. – 232 с.
21. Халфина Р. О. Общее учение о правоотношении. – М.: Юриздат, 1974. – 351 с.
22. Явич Л. С. Право и общественные отношения (Основные аспекты содержания и формы советского права). – М.: Юрид. лит., 1971. – 152 с.

О. С. Шевчик

Окремі актуальні питання валютного права

Слід зазначити, що дослідження валютної політики держави як суспільного явища, її цілей, мети, форм виступало предметом наукових досліджень учених-економістів¹. Це й цілком зрозуміло, оскільки однією з функцій будь-якої держави є визначення цілей та завдань фінансової політики держави, що ґрунтується на грошово-кредитній політиці держави на конкретний проміжок часу її існування. Невід'ємною частиною грошово-кредитної політики виступає валютна політика, що реалізується шляхом проведення валютного регулювання та подальшого застосування валютного контролю².

Разом із тим валютна політика є суспільним явищем, яке ґрунтується не лише на підвалинах економіки, а також виражає політику держави в цілому та отримує матеріальне оформлення у нормах права. Ми повністю поділяємо погляд М. В. Сапожникова, що валютна політика виражає собою зв'язок економіки, політики та права як ланки взаємопов'язаних соціальних процесів і що має вираз у нормах валютного права³. Крім того, валютна політика держави обумовлена наявністю у даного виду державної діяльності загальної мети, що, безумов-

¹ Гузенко Н. М. Валютный контроль в системе валютного регулирования: международный опыт и российская практика: Дис. канд. экон. наук: 08.00.14. – М., 2004. – 124 с.

² Качалич А. Г. Валютная политика стран с трансформируемой экономикой в условиях финансовой глобализации: Дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10. – М., 2006. – 183 с.; Худанова А. Х. Валютное регулирование в России на современном этапе: Дис. канд. экон. наук: 08.00.10. – М., 2004. – 158 с.; Енциклопедія банківської справи України / Ред. кол.: В. С. Стельмах (голова) та ін. – К.: Молодь, Ін Юре, 2001. – 177 с.

³ Валютное право: Учеб. пособие / [Д. Г. Алексеева, С. В. Пыхтин, Н. В. Сапожников, Я. М. Фальковская]. – М.: Норма, 2007. – 352 с.

но, передбачає погодження та поєднання засобів державного регулювання валютних операцій, як тих, що здійснюються на території держави, так і валютних операцій, пов'язаних із зовнішньоекономічною діяльністю¹. Це, у свою чергу, зумовлює необхідність не лише дослідження валютної політики як економічної інституції, але й аналізу правових засад її здійснення.

Слід зазначити, що сам термін «валютна політика» на законодавчому рівні не визначено, в той час як у літературі можемо зустріти різні трактування даного терміна. Не піддаючи детальному дослідженню поняття «валютна політика», зупинимось на більш-менш загальноприйнятому серед юристів-науковців визначенні, відповідно до якого валютна політика являє собою складову частину внутрішньої та зовнішньої політичної діяльності держави, направленої на валютне забезпечення соціально-економічного розвитку країни і підтримку її сталого міжнародного валютно-фінансового положення².

Валютна політика зумовлює проведення економічних і правових реформ, реалізація яких тісно пов'язана з правотворчою функцією представницьких та виконавчих органів державної влади. Вона реалізується шляхом здійснення валютного регулювання та валютного контролю як його складової, у зв'язку з чим валютне регулювання та валютний контроль безпосередньо опосередковано валютною політикою, що провадиться державою. Будучи юридичною формою опосередкування реалізації валютної політики держави, валютний контроль є складним явищем, що відокремлюється великим різноманіттям форм свого виразу, а також великою кількістю засобів, форм та методів його реалізації. При цьому слід зазначити, що самі засоби, форми й методи, що застосовуються при проведенні валютного контролю, перш за все, продиктовані курсом валютної політики, який було обрано державою на конкретному періоді її розвитку.

Потрібно наголосити, що саме впроваджуючи до виконання той чи інший режим валютної політики, державою реалізуються головні завдання та напрямки розвитку регулювання обігу валютних цінностей. Так, залежно від етапу свого економічного розвитку всі країни світового співтовариства застосовують один з можливих режимів валютної

¹ Валютное право: Учеб. для вузов / Ю. А. Крохина, Ю. Л. Смирникова, Ю. В. Тютина; Под ред. Ю. А. Крохиной. – М.: Высш. образование, 2007. – 378 с.

² Валютное право: Учеб. пособие / [Д. Г. Алексеева, С. В. Пыхтин, Н. В. Сапожников, Я. М. Фальковская]. – М.: Норма, 2007. – 352 с.

політики. При цьому обрання того чи іншого режиму валютної політики обумовлює режим конвертованості національної валюти та введення чи послаблення валютних обмежень. Ми поділяємо погляд щодо виділення трьох типів валютних режимів, що запроваджуються державою для проведення валютної політики: валютної монополії держави, коли національна грошова одиниця є замкнутою валютою, застосування режиму валютного регулювання та валютного контролю, коли вводиться система валютних обмежень і національна грошова одиниця має тенденцію до виходу на світовий валютний ринок та стає частково конвертованою, та режим вільного обігу валютних цінностей, при якому можлива відсутність валютних обмежень, а грошова одиниця має вільний обіг на світовому валютному ринку¹.

Валютний контроль здійснюється з метою реалізації державної валютної політики. Отже, вважаємо за доцільне проаналізувати можливі режими валютної політики з метою виділення не лише специфічних рис валютної політики для кожного з обраних режимів, а й шляхом дослідження оформлення у відповідних нормативно-правових актах валютно-правових норм виділити специфічні риси валютного контролю, які він отримує при проведенні того чи іншого режиму валютної політики.

Адміністративне управління як засіб реалізації валютної політики при режимі валютної монополії фактично займає домінуюче становище в реалізації грошово-кредитної політики держави. Це пояснюється тим, що в умовах здійснення валютно-монопольної політики регулювання валютних відносин за відсутності об'єктивної необхідності наявності економічно виваженої системи валютного регулювання здійснюється шляхом прямого державного адміністрування. При цьому для валютної монополії серед зазначених адміністративних методів валютного регулювання притаманним є застосування саме валютного контролю. в цілому, адміністративний вплив на реалізацію валютної політики можна здійснювати декількома шляхами:

1) встановлення порядку здійснення валютних операцій, що передбачає визначення їх суб'єктів та об'єктів, прав та обов'язків встановлення правил обігу валютними цінностями (володіння, користування, розпорядження);

2) встановлення валютних обмежень на окремі валютні операції в залежності від їх характеру, суб'єктів, об'єктів обсягу операцій,

¹ Артемов Н. М. Валютные ограничения. – М.: Профобразование, 2001. – С. 8.

у тому числі від ліцензування діяльності, пов'язаної з використанням валютних цінностей;

3) валютного контролю за дотриманням валютного законодавства і застосування заходів до суб'єктів, що порушили встановлений порядок здійснення валютних операцій¹.

Маємо констатувати, що повна ізольованість внутрішнього товарного та грошового ринку від світових ринків товарів, послуг і капіталів та заборона володіння та обігу валютних цінностей у межах країни, обмеження кола безпосередніх учасників як зовнішньоекономічної діяльності, так і валютних відносин, у цілому є наслідком фактичної відсутності потреби у встановленні порядку здійснення валютних операцій. Це, у свою чергу, обумовлювало відсутність потреби держави у визначенні суб'єктів та об'єктів, прав та обов'язків, що є характерним при встановленні правил обігу валютними цінностями.

Саме за наявності безумовного адміністративного управління валютними правовідносинами за режиму валютної монополії, як на нашу думку, домінуючого значення в процесі реалізації валютної політики набуває валютний контроль. Специфіка валютного контролю за режиму валютної монополії полягає, перш з все, у напрямку діяльності валютного контролю та суб'єктному складі. Так, валютний контроль за умов валютної монополії зводиться до контролю за виконанням встановленої заборони на володіння валютними цінностями будь-якими суб'єктами, окрім держави та, відповідно, до заборони будь-якого обігу валютних цінностей у межах країни, окрім обігу, зумовленого планово-управлінською діяльністю держави.

Що стосується специфіки суб'єктного складу, то слід зазначити, що в цьому випадку коло учасників валютних правовідносин фактично звужено до єдиного учасника – держави. Держава в особі уповноважених органів виступає і як реальний учасник валютних правовідносин, і як управлінець валютними відносинами, і як контролюючий суб'єкт. На прикладі СРСР серед державних інституцій, що фактично виконували контрольні функції в галузі валютного контролю при режимі валютної монополії, можна виділити Держплан СРСР, Мінфін СРСР та Держбанк СРСР. Але при цьому маємо наголосити, що ці державні інституції відповідно до потреб народного господарства та регіонів виступали як учасники валютних правовідносин, а саме роз-

¹ Кравченко Л. М. Правові засади валютного регулювання та контролю в Україні: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07. – Ірпінь, 2003. – С. 10–13.

поділяли у плановому порядку дохід від експорту та залучали іноземні кредити. Таким чином, розподілу між конкретними учасниками валютних правовідносин та контролюючими суб'єктами фактично не відбувалось: проводився контроль самими суб'єктами своєї ж діяльності.

Стосовно контролю за дотриманням встановленої заборони на володіння та обіг валютних цінностей у межах країни, то це завдання було покладено на систему правоохоронних органів.

Таким чином, можна дійти висновку, що валютний контроль як засіб реалізації здійснення валютної політики держави при режимі валютної монополії має певні специфічні риси. Зокрема, на нашу думку, до них ми можемо віднести такі:

- за адміністративного управління валютними правовідносинами при режимі валютної монополії валютний контроль у процесі реалізації валютної політики набуває домінуючого значення;

- основним завданням валютного контролю за умов валютної монополії перш за все полягає у контролі за виконанням встановленої заборони на володіння валютним цінностями будь-якими суб'єктами, окрім держави та відповідно до заборони будь-якого обігу валютних цінностей у межах країни, окрім обігу, обумовленого планово-управлінською діяльністю держави;

- при здійсненні валютної монополії як режиму валютної політики фактично відсутня юридично виважена система органів валютного контролю;

- розподілу між конкретними учасниками валютних правовідносин та контролюючими суб'єктами фактично не відбувалось;

- повноваження щодо здійснення контролю в галузі валютного контролю зосереджені виключно серед державних органів. Наявність контрольних повноважень у суб'єктів, які не є державними інституціями, повністю виключено;

- застосування досить суворих санкцій до порушників встановлених правил проведення валютних операцій, які мали виключно кримінально-правовий характер, а їх можливий розмір сягав аж максимальної міри покарання, передбаченого кримінальним законодавством.

Дещо іншого змісту набуває валютний контроль при реалізації валютної політики держави за режиму валютного регулювання та валютного контролю. Режим валютного регулювання та валютного контролю як напрям валютної політики є притаманним для держав з пере-

хідною та ринковою економікою. Режим валютного регулювання при здійсненні валютної політики в сучасних умовах застосовують, наприклад, Білорусь, Азербайджан, Казахстан, Туркменістан, Україна тощо.

Валютна політика держави за режиму валютного регулювання здійснюється переважно шляхом запровадження ринкових (економічних) з поєднанням запровадження фінансово-правових методів впливу на поведінку учасників валютних правовідносин. Серед адміністративних методів управління валютними правовідносинами, що застосовуються державою за режиму валютного регулювання, слід виокремити:

- метод встановлення порядку здійснення валютних операцій та правил обігу валютних цінностей;
- метод введення валютних обмежень на окремі валютні операції;
- контроль за дотриманням валютного законодавства¹.

Встановлюючи порядок здійснення валютних операцій та правил обігу валютних цінностей, держава адміністративним шляхом здійснює вплив на поведінку учасників ринку за допомогою законів та нормативних актів, і тим самим спрямовує розвиток ринку у таких основних напрямках регулювання:

- 1) процедур випуску й обігу фінансових активів;
- 2) різних видів фінансової діяльності, таких як торгівля фінансовими активами, валютними цінностями, надання кредитних, страхових послуг, емісійна діяльність тощо;
- 3) діяльності конкретних фінансових інститутів (комерційних банків, страхових, інвестиційних компаній, пенсійних фондів та інших посередників);
- 4) діяльності іноземних учасників ринку².

При цьому систему адміністративних методів управління валютними правовідносинами за режиму валютного регулювання значною мірою доповнюють і економічні методи. До найбільш вагомих економічних методів впливу на валютні відносини можемо віднести відмову від фіксованих курсів та встановлення валютних коридорів, валютні інтервенції та стимулювання експорту³. Регулювання попиту та пропозиції іноземної валюти частіше використовується країнами, що

¹ Кравченко Л. М. Правові засади валютного регулювання та валютного контролю в Україні. – К.: Нац. торг.-екон. ун-т, 2005. – С. 28.

² Шелудько В. М. Фінансовий ринок: Навч. посіб. – К.: Знання Прес, 2002. – 535 с.

³ Гроші та кредит: Підручник / [А.М. Мороз, М. Ф. Пуховкіна, М. І. Савлук та ін]. За заг. ред. М. І. Савлука. – К., 2001. – 498 с.

застосовують режим валютного регулювання, та здійснюється за допомогою інтервенцій. Більшість провідних країн світу використовують систему плаваючих валютних курсів без інтервенцій урядів і центральних банків.

Одним з інструментів впливу на окреслені сфери є валютні обмеження, які є засобом управління валютними правовідносинами та полягають в адміністративній забороні, лімітуванні і регламентації операцій резидентів і нерезидентів з валютою та іншими валютними цінностями. Зміст валютних обмежень визначається їх основними принципами: централізація валютних операцій у центральному й уповноважених (девізних) банках, ліцензування валютних операцій, вимога попереднього дозволу органу валютного контролю для придбання іноземної валюти, блокування і введення різних категорій валютних рахунків – блокованих, внутрішніх (у національній валюті), клірингових, вільно конвертованих і т. п., обмеження конвертованості валюти¹. Застосування валютних обмежень спрямовано на визначення кола суб'єктів валютних правовідносин, їх прав і обов'язків, об'єкта валютних правовідносин, його ціни (валютного курсу), порядку проведення операцій, заборону окремих операцій або операцій з окремими валютами й інші умови здійснення валютних правовідносин. Режим обмежень знаходить свій вияв у ліцензуванні валютних операцій, встановленні максимальних строків розрахунків у іноземній валюті та інших умов розрахунків, режимі переміщення іноземної та національної валюти через митний кордон України тощо².

На наш погляд, метою застосування адміністративних заходів щодо реалізації валютного регулювання є не просто правова регламентація валютних відносин, а врегулювання їх з метою підтримання стабільності національної грошової одиниці та захисту загальнодержавних інтересів, певне обмеження прав суб'єктів валютних операцій, заборона деяких з них тощо. Валютний контроль фактично виступає як невід'ємна складова адміністративних методів валютного регулювання, оскільки без виваженої системи валютного контролю фактично неможливо реалізувати виконання застосованих методу встановлення порядку здійснення валютних операцій і правил обігу валютних цін-

¹ Гроші та кредит: Підручник / [А. М. Мороз, М. Ф. Пуховкіна, М. І. Савлук та ін]. За заг. ред. М. І. Савлук. – К., 2001. – 498 с.

² Половко С. М. Правове регулювання банківських валютних операцій в Україні: Дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Сергій Миколайович Половко. – К., 2004. – 27 с.

ностей та методу введення валютних обмежень на окремі валютні операції.

Завданнями валютного контролю як засобу реалізації валютної політики шляхом запровадження режиму валютного регулювання є перевірка відповідності проведених валютних операцій чинному законодавству і наявності необхідних для них ліцензій і дозволів, перевірка виконання резидентами зобов'язань в іноземній валюті перед державою, перевірка обґрунтованості платежів в іноземній валюті та перевірка переміщення валюти та валютних цінностей через митний кордон¹.

Слід зазначити, що за режиму валютного регулювання держава не тільки визнає, але і гарантує право власності на валютні цінності фізичним та юридичним особам – як резидентам, так і нерезидентам. Реалізуючи право власності на валютні цінності, фізичні та юридичні особи (як резиденти, так і нерезиденти) отримують можливість здійснювати валютні операції з дотриманням правил їх проведення та за умови виконання вимог стосовно валютних обмежень. При цьому для здійснення контролю за дотриманням валютного законодавства держава об'єктивно потребує наявності юридично виваженої системи органів валютного контролю. Саме для цього на частину державних органів покладається обов'язок щодо здійснення валютного контролю, регламентується порядок його проведення та порядок взаємодії органів між собою. Крім того, з метою здійснення контролю за дотриманням валютного законодавства держава уповноважує певне коло господарчих суб'єктів зі здійснення контролю за дотриманням законодавства при проведенні валютних операцій через їх установи іншими суб'єктами. Дане коло суб'єктів, що уповноважені державою на здійснення валютного контролю, отримують статус агентів валютного контролю.

Таким чином, можна дійти висновку, що при здійсненні валютної політики за допомогою використання режиму валютного регулювання державою адміністративним методам управління вже не надається домінуючого, пріоритетного значення при регулюванні валютного обігу. При цьому валютний контроль як юридична форма реалізації валютної політики набуває дещо іншого змісту. Серед специфічних рис валютного контролю при режимі валютного регулювання, на нашу думку, можна виділити такі:

¹ Кравченко Л. М. Правові засади валютного регулювання та контролю в Україні: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07. – Ірпінь, 2003. – С. 10–13.

– валютний контроль виступає як невід’ємна складова адміністративних засобів валютного регулювання та як стадія управлінської діяльності, що забезпечує реалізацію виконання інших засобів валютного регулювання – встановлення порядку здійснення валютних операцій та правил обігу валютних цінностей, дотримання валютних обмежень на окремі валютні операції;

– валютний контроль не розглядається як пріоритетний засіб регулювання валютного обігу – метою його застосування є не допустити порушень встановленого порядку здійснення валютних операцій та нормативно визначених валютних обмежень;

– основним завданням валютного контролю при режимі валютного регулювання є: перевірка відповідності проведених валютних операцій чинному законодавству, перевірка виконання резидентами зобов’язань в іноземній валюті перед державою, перевірка обґрунтованості платежів в іноземній валюті та перевірка переміщення валюти та валютних цінностей через митний кордон;

– при здійсненні валютного регулювання як режиму валютної політики існує об’єктивна потреба в юридично виваженій системі органів валютного контролю;

– для максимального досягнення мети, направленої на дотримання валютного законодавства учасниками валютних правовідносин, здійснюється розподіл між конкретними учасниками валютних правовідносин (підконтрольними) та контролюючими суб’єктами;

– повноваженнями щодо здійснення контролю в галузі валютного контролю наділені як державні органи, так і уповноважені державою суб’єкти, що не належать до адміністративного апарату державної влади (агенти валютного контролю). При цьому повноваження агентів валютного контролю обмежується виключно виявленням фактів порушень валютного законодавства, в той час як органи валютного контролю окрім цього уповноважені застосовувати санкції адміністративного та фінансового характеру;

– державою на нормативному рівні встановлено права та обов’язки підконтрольних суб’єктів та визначено права й обов’язки контролюючих органів;

– застосування санкцій до порушників встановлених правил проведення валютних операцій має переважно майновий характер.

Режим вільного обігу валютних цінностей як напрям здійснення валютної політики притаманний для економічно розвинутих країн, національна одиниця яких є вільноконвертованою, а внутрішній ва-

лютний ринок країни не потребує застосування адміністративних засобів захисту від зовнішніх економічних впливів як захист національної економіки від різких коливань грошово-кредитної системи та зменшення валютних резервів унаслідок обігу капіталу. Валютну політику шляхом запровадження вільного обігу валютних цінностей здійснюють майже всі країни Західної Європи, США, Японія тощо. Регулювання національного валютного ринку даними державами здійснюється виключно економічними методами¹. Але, незважаючи на те, що при регулюванні обігу валютних цінностей зняті адміністративні важелі регулювання, зокрема валютні обмеження, реалізація валютної політики держави шляхом запровадження режиму вільного обігу валютних цінностей все-таки потребує застосування валютного контролю. При цьому слід зауважити, що зміст валютного контролю при даному режимі валютної політики дещо інший. Він полягає перш за все у виконанні завдань щодо виявлення, розслідування та припинення незаконних фінансових операцій, що є наслідком боротьби з легалізацією доходів, отриманих злочинним шляхом.

Однією з форм реалізації валютного контролю при проведенні валютної політики шляхом запровадження режиму вільного обігу валютних цінностей є міжнародне співробітництво з питань боротьби з незаконними фінансовими операціями, що пов'язані з легалізацією доходів, отриманих злочинним шляхом. Воно реалізується в рамках ООН, ЄС, а також у рамках співробітництва в міжнародній організації ФАТФ (Financial Action Task Force)².

Таким чином, ми можемо дійти висновку, що при здійсненні валютної політики шляхом запровадження режиму вільного обігу валютних цінностей, незважаючи на відсутність адміністративних важелів регулювання, застосування валютного контролю не втрачає актуальності. Однак валютний контроль як форма реалізації валютної політики за режиму вільного обігу валютних цінностей набуває свого специфічного змісту. Так, серед характерних рис, на нашу думку, слід виокремити такі:

- валютний контроль покликаний здійснювати боротьбу з легалізацією доходів, отриманих злочинним шляхом;
- повноваженнями щодо здійснення валютного контролю наділені як державні органи, так і уповноважені державою суб'єкти, однак

¹ Валютный рынок и валютное регулирование: Учеб. пособие / Под ред. Платоновой. – М.: БЕК, 1996. – 124 с.

² Там само.

суб'єкти валютного контролю обмежені повноваженнями лише стосовно виявлення фактів порушень законодавства;

– повноваження щодо розслідування порушень законодавства та застосування відповідних санкцій покладено виключно на правоохоронні органи.

Особливої актуальності набуває питання з'ясування визначення змісту понять «валюти» на «валютних цінностей». Саме через зазначені поняття законодавець визначає перелік валютних операцій, порядок проведення яких регламентовано нормативно-правовими актами валютного законодавства¹. Безумовно, нормативне визначення змісту понять «валюта» та «валютні цінності», на що вже зверталась увага з боку вчених-теоретиків, має безпосереднє значення в процесі організації системи валютного регулювання та контролю в державі.

Враховуючи існуючу національну систему валютного регулювання та контролю, особливої актуальності набуває необхідність проведення аналізу природи валютних правовідносин з визначенням тих критеріїв, за якими законодавець відніс той чи інший матеріальний предмет як частковий елемент до загального терміна «валютні цінності» та зробити висновок про доцільність встановлення спеціального режиму обігу за кожним з цих елементів.

Ні в кого не викликає сумніви, що термін «валютні цінності» є похідним від слова «валюта», проте на сьогодні термін «валюта» єдино-го загальновизнаного серед науковців визначення не має. Так, у теорії фінансового права існує дуалістичний підхід щодо його визначення. З одного боку, цим терміном визначають «грошову одиницю країни, тобто національну валюту», з іншого – «грошові одиниці іноземних держав, а також кредитні та платіжні документи, що виражаються в іноземних грошових одиницях і використовуються в міжнародних розрахунках – іноземна валюта». Серед небагатьох спроб надати визначення терміна «валютні цінності» слід виділити позицію В. Л. Міщенко та С. В. Науменкова, які під ними розуміють цінності, по відношенню до яких валютним законодавством держави встановлено особливий обмежувальний режим обігу на її території². При цьому маємо наголосити, що валюта, а відповідно і валютні цінності, за своєю природою пов'язані з грошима. Це обумовлюється тим, що

¹ Фінансове право України: Підручник / Г. В. Бех, О. О. Дмитрик, І. Є. Криницький; За ред. М. П. Кучерявенка. – К.: Юрінком Інтер, 2004. – 288 с.

² Міщенко В. Л., Науменкова С. В. Валютне регулювання: основні поняття та показники. – Суми: Інформінсайт, 1994. – С. 36.

валюта і валютні цінності, виконуючи роль грошей, перш за все, виступають засобами платежу в міжнародних розрахунках¹.

На нашу думку, під терміном «валютні цінності» слід розуміти коло предметів матеріального світу, по відношенню до яких встановлено особливий обмежувальний режим обігу на території держави та які фактично можуть виконувати роль міжнародного еквівалента та функції міри вартості, засобу обігу, розрахунків та накопичування.

Нормативного визначення «валютні цінності» українське законодавство не містить. На законодавчому рівні лише формально визначено перелік видів майна, що належать до валютних цінностей. Аналогічним є підхід стосовно визначення валютних цінностей і в валютному законодавстві інших країн СНД, але при цьому застосовуються неоднакові підходи до визначення видів майна, що набуває статус валютних цінностей. Так, валютним законодавством Республіки Білорусь до валютних цінностей належать іноземна валюта, платіжні документи та цінні папери, що виражені в іноземній валюті, національна грошова одиниця – білоруські рублі та цінні папери, що виражені в білоруських рублях². У Російській Федерації до переліку валютних цінностей національна валюта та цінні папери, що виражені в національній валюті, не належать, а відтак не є предметом валютного контролю. Валютними цінностями визнається іноземна валюта, цінні папери, виражені в іноземній валюті, та дорогоцінні метали³. Виходячи з валютного законодавства Республіки Азербайджан до кола валютних цінностей належить іноземна валюта, цінні папери, що виражені в іноземній валюті, дорогоцінні метали та каміння⁴.

Суттєвим недоліком українського законодавства є недостатньо чітке визначення критеріїв та ознак, за якими той чи інший предмет матеріального світу віднесено до категорії валютних цінностей. Дослідження правової природи валютних відносин взагалі та аналіз встановлених державою елементів валютних цінностей надає можливість висловити власну думку стосовно доцільності віднесення того чи іншого предмета матеріального світу до категорії валютних ціннос-

¹ Близнюк О. Проблеми правового регулювання відносин валютного управління в Україні // Юрид. Україна. – 2006. – № 1. – С. 35.

² О валютном регулировании и валютном контроле: Закон Республики Беларусь № 226-3 от 22 июля 2003 г. – 2003. – № 226-3. – Ст. 26.

³ О валютном регулировании и валютном контроле: Закон Российской Федерации. – 2003. – № 173. – Ст. 22.

⁴ Про валютное регулирование: Закон Республики Азербайджан. – 1994. – № 910.

тей. Так, до валютних цінностей Декрет Кабінету Міністрів України «Про систему валютного регулювання і валютного контролю» відносить валюту України, платіжні документи та інші цінні папери, виражені у валюті України, іноземну валюту, платіжні документи та інші цінні папери, виражені в іноземній валюті або банківських металах, та банківські метали¹. Пропонуємо надати аналіз правовому режиму кожному з цих елементів.

Валюта України є одним з елементів категорії «валютні цінності». Під терміном «валюта України» чинне національне законодавство розуміє грошові знаки у вигляді банкнот, казначейських білетів, монет і інших форм, що перебувають в обігу та є законними платіжними засобами на території України, а також вилучені з обігу або такі, що вилучаються з нього й підлягають обмінові на грошові знаки, що перебувають в обігу. До валюти України також належать кошти на рахунках, у внесках у банківських та інших фінансових установах на її території. Таким чином, через відсутність родового визначення терміна «валюта» та нормативно закріпленого визначення «валюта України» законодавець фактично ототожнює останню з поняттям «національна грошова одиниця», називаючи грошову одиницю України гривню валютою України і відносячи її до валютних цінностей. Тобто національна одиниця України, яка чинним законодавством України віднесена до валюти України й автоматично до валютних цінностей, також повинна мати певні правові обмеження щодо обігу.

Заслуговує на увагу положення Є. О. Алісова: «Якщо національні гроші виступають валютою, то і сукупність суспільних відносин, що обумовлюють випуск і обіг національних грошових засобів, є частиною валютної системи»². Враховуючи те, що основною ознакою валютних правовідносин є наявність іноземного елемента, то, на нашу думку, і обіг національної валюти повинен виступати об'єктом валютного контролю лише стосовно регулювання розрахунків у національній валюті України за операціями у сфері зовнішньоекономічної діяльності. При цьому ми поділяємо точку зору С. Бондаренко щодо необхідності здійснення, а в деяких випадках і підсилення контролю за про-

¹ Про систему валютного регулювання і валютного контролю: Декрет Каб. Міністрів України № 15-93 від 19.02.1993 р. // Відом. Верхов. Ради України. – 1993. – № 17. – Ст. 184.

² Алісов Е. О. Правовое регулирование валютных отношений в Украине. – Харьков: Консум, 1998. – С. 98.

веденням операцій у національній валюті між суб'єктами зовнішньо-економічної діяльності¹.

Враховуючи, що на сьогодні в Україні національна валюта (гривня) не має статусу вільноконвертованої валюти, регулювання операцій, що здійснюються в національній валюті потребує не лише застосування ринкових важелів, а й адміністративного впливу з боку держави. Зважаючи на певну потенційну можливість вивезення капіталу з України в національній валюті, до обігу національної валюти України доцільно застосовувати два режими:

1) режим вільного обігу на території України, оскільки гривня є єдиним законним засобом платежу, що у свою чергу в даному аспекті виключає поширення положень валютного законодавства, а відтак і валютного контролю на цю сферу відносин;

2) режим валютного регулювання та контролю за операціями, в яких національна валюта виступає як засіб платежу та які пов'язані з операціями за участі іноземного елемента, наприклад вивезенням капіталу в національній валюті за кордон.

Отже, на нашу думку, до кола валютних цінностей варто відносити валюту України (гривню), однак з урахуванням того, що предметом валютного контролю вона виступатиме лише у випадках здійснення операцій між резидентами та нерезидентами, а також операцій з валютою України між нерезидентами на її території.

В Україні іноземною валютою визнаються готівкові грошові знаки у вигляді банкнот, казначейських білетів (паперові носії), монет (металеві), що перебувають в обігу та є законним платіжним засобом на території відповідної іноземної держави, а також вилучені з обігу або такі, що вилучаються з нього, але підлягають обмінові на грошові знаки, які перебувають в обігу. Крім того, до категорії іноземної валюти належать безготівкові кошти – кошти у грошових одиницях іноземних держав і міжнародних розрахункових (клірингових) одиницях, що перебувають на рахунках або вносяться до банківських та інших фінансових установ за межами України.

Важливою ознакою валюти є її конвертованість. Залежно від режиму міжнародного обігу² валюти діляться на вільноконвертовані, які широко

¹ Бондаренко С. Проблеми, що стоять перед українською системою валютного контролю та можливі шляхи її вирішення // Вісн. Акад. мит. служби України. – 2000. – № 1 (13). – С. 60–61.

² Про затвердження Класифікатора іноземних валют: Постанова Нац. банку України № 34 від 04.02.1998 р. // Офіц. вісн. України. – 1998. – № 7. – Ст. 274.

використовуються для здійснення платежів за міжнародними операціями, та такі, що широко не використовуються для здійснення платежів за міжнародними операціями, а також неконвертовані валюти.

Сам режим міжнародного обігу національної валюти безпосередньо продиктований економічним розвитком держави, що у свою чергу і зумовлює обраний нею курс національної валютної політики, а отже, і форми та методи здійснення валютного контролю. Якщо валютна політика держави направлена на застосування системи валютних обмежень, коли національна грошова одиниця має тенденцію до виходу на світовий валютний ринок, – національна валюта цих країн є частково конвертованою (наприклад Україна, Білорусь тощо). При застосуванні валютної політики, направленої на встановлення режиму валютної монополії – національна грошова одиниця є замкнутою валютою – неконвертованою (прикладом можуть слугувати рублі, за часів існування СРСР).

До переліку валютних цінностей також належать платіжні документи та інші цінні папери, які виражені в національній валюті та платіжні документи та інші цінні папери, що виражені в іноземній валюті або банківських металах (надалі цінні папери, виражені в іноземній валюті). При цьому слід зазначити, що перелік видових форм цінних паперів та інших платіжних документів, виражених у валюті України, ідентичний переліку видових форм цінних паперів та інших платіжних документів, виражених у іноземній валюті або банківських металах¹. Іншими словами, факт віднесення платіжних документів та цінних паперів, виражених у валюті України, іноземній валюті, банківських металах, до категорії валютних цінностей не пов'язано з юридичним статусом їх емітента та виду валюти, в якій їх виражено. Отже, до валютних цінностей можуть належати цінні папери, випущені резидентами України та виражені як у валюті України, так і в іноземній валюті (наприклад облігації)² чи в банківських металах, а також цінні папери, випущені нерезидентами. Відносячи до валютних цінностей платіжні документи та цінні папери, виражені у валюті України, іноземній валюті та банківських металах, чинним українським законодавством надається їх перелік, проте критеріїв віднесення саме таких предметів матеріального світу до цієї категорії валютних цінностей не встановлено.

¹ Про систему валютного регулювання і валютного контролю: Декрет Каб. Міністрів України № 15-93 від 19.02.1993 р. // Відом. Верхов. Ради України. – 1993. – № 17. – Ст. 184.

² Про цінні папери та фондовий ринок: Закон України № 3480-IV від 23.02.2006 р. // Відом. Верхов. Ради України. – № 31. – Ст. 268.

Під цінними паперами розуміють документи встановленої форми з відповідними реквізитами, що можуть посвідчувати грошові або інші майнові права. Відтак цінні папери можуть поділятися на ті, що посвідчують грошові права, та на ті, що посвідчують права майнові. На нашу думку, цінні папери, що посвідчують майнові права, є лише особливим видом майна, що мають специфічний режим обігу. Так, акція є іменним цінним папером, що посвідчує майнові права його власника (акціонера), які стосуються акціонерного товариства. Це включає також право на отримання частини прибутку акціонерного товариства у вигляді дивідендів та право на отримання частини майна акціонерного товариства. Не маючи матеріальної цінності, дані цінні папери гарантують собою право на отримання фактичних цінностей. Цінні папери, що посвідчують майнові права, за своєю правовою природою не мають соціально-економічного призначення посвідчувати грошові права, у тому числі грошові зобов'язання. Отже, відповідно до їх правової природи призначення таких цінних паперів не обумовлено їх використанням у розрахунках (у тому числі й міжнародних розрахунках).

Об'єктами валютних відносин, як зазначав Є. О. Алісов, можуть виступати предмети матеріального світу, які відповідають таким трьом ознакам: 1) економічній, що виражається в цільовому соціально-економічному призначенні валютних цінностей; 2) фізичній, що означає фактичну придатність таких цінностей до їх використання в міжнародних розрахунках; 3) юридичній ознаці, що полягає в закріпленні на нормативному рівні певного порядку обігу таких цінностей, що виражається в особливому режимі валютного регулювання та валютного контролю¹. При цьому ми маємо зауважити, що в цілому валютні цінності відіграють роль грошей², а цінні папери, що посвідчують майнові права, і зокрема акції, за своєю правовою природою не мають соціально-економічного призначення посвідчувати грошові права, у тому числі грошові зобов'язання. Їх призначення не обумовлено використанням у розрахунках, у тому числі в міжнародних, тому цілком логічно, що обіг цінних паперів, які посвідчують майнові права, слід розглядати виключно лише як об'єкт регулювання цивільно-правових та господарсько-правових правовідносин, а самі цінні папери цього типу до кола валютних цінностей не відносити. На нашу думку, до

¹ Алісов Е. О. Правовое регулирование валютных отношений в Украине. – Харьков: Консум, 1998. – С. 98.

² Близнюк О. Проблеми правового регулювання відносин валютного управління в Україні // Юрид. Україна. – 2006. – № 1. – С. 35.

переліку валютних цінностей слід відносити лише ті цінні папери, що посвідчують грошові права (облігації, векселя, депозитний сертифікат тощо).

Законодавством України до переліку валютних цінностей віднесено банківські метали, зокрема золото, срібло, платину, метали платинової групи, доведені (афіновані) до найвищих проб відповідно до світових стандартів. При цьому зазначено, що банківські метали можуть перебувати у формі злитків, порошків, а також у формі монет, вироблених з дорогоцінних металів. Разом із тим однією з умов віднесення банківських металів до валютних цінностей, незалежно від фізичної форми, є наявність сертифіката якості¹. Показовим також є той факт, що незважаючи на значне поширення обігу монет із дорогоцінних металів, емітованих Національним банком України, правовий статус подібних монет на науковому рівні належним чином не досліджено. Виходячи із положень Декрету Кабінету Міністрів України «Про систему валютного регулювання і валютного контролю» монети, вироблені з дорогоцінних металів, належать до банківських металів, а відповідно є валютними цінностями та їх обіг підпадає під сферу валютного регулювання та контролю.

При визначенні правового статусу подібних монет певні теоретичні проблеми виникають стосовно можливості їх віднесення до законних засобів платежу. Так, вони всі емітовані монетним двором Національного банку України та мають номінальну вартість, виражену в національній валюті, що, у свою чергу, теоретично надає можливість відносити їх до національної валюти, тобто вони можуть виступати законними засобами платежу. За Національним банком України закріплено виключне право введення в обіг (емісію) гривні і розмінної монети, здійснення організації їх обігу та вилучення з обігу. Саме Національний банк України здійснює виготовлення та зберігання банкнот і монет; встановлює номінали, системи захисту, платіжні ознаки та дизайн грошових знаків. Однак монети номіналом у 2, 5, 10, 20, 100 та 250 грн, який зазначений на монетах із дорогоцінних металів, не визнаються Правилами встановлення платіжності гривні та монет як засобу платежу².

¹ Про систему валютного регулювання і валютного контролю: Декрет Каб. Міністрів України № 15–93 від 19.02.1993 р. // Відом. Верхов. Ради України. – 1993. – № 17. – Ст. 184.

² Про валютное регулирование: Закон Республики Азербайджан. – 1994. – № 910.

Крім того, проводячи емісію подібних монет, Національний банк України не покладав на них виконання функції грошей, тому що в обіг вони випускаються шляхом продажу¹, а не, наприклад, обміну вже перебуваючих в обігу грошових знаків. Крім того, роздрібна вартість цих монет, яку встановлює Національний банк України та за якою проводиться реалізація, значно перевищує номінальну.

Варто ще зазначити, що карбування монет з дорогоцінних металів (виготовлення повноцінних грошей), призначених для виконання функції грошей, призвело б до певного встановленого державою співвідношення ваги монети, проби дорогоцінного металу, з якої вона виготовлена, та номінальної вартості монети, а це, безумовно, було б прямим порушенням чинного національного законодавства, оскільки офіційне співвідношення між гривнею та золотом або іншими дорогоцінними металами не встановлюється². Крім того, якщо проаналізувати вагу та пробу дорогоцінного металу, з якого було виготовлено відповідну монету та номінал монети, то вже на перший погляд стане зрозумілим, що вартість металу, не враховуючи вартості виготовлення, буде істотно вищою за номінал монети. Інакше кажучи, емісія подібних монет, якби вони призначалися для виконання функції грошей, для держави попросту ще була б і не вигідною.

Проаналізувавши вищенаведені аргументи, можемо дійти висновку, що монети, виготовлені із дорогоцінних металів, виступають товаром, тобто ці монети не є засобом платежу. Валютні праводносини за своєю природою є грошовими відносинами і розглядаються як родові та видові³. Оскільки монети, виготовлені із дорогоцінних металів, не виконують функцію грошей, то і суспільні відносини, що виникають у результаті їх обігу за своєю природою не є валютними. Відтак, на нашу думку, вважаємо недоцільним віднесення до валютних цінностей монет, що виготовлені із дорогоцінних металів.

Юридичним опосередкуванням реалізації валютної політики виступають валютне регулювання та валютний контроль, що забезпечують виконання завдань, які в цілому ставляться перед валютною

¹ Про затвердження Положення про організацію торгівлі банківськими металами на валютному ринку України: Постанова Нац. банку України № 65 від 24.02.1998 р. // Офіц. вісн. України. – 1998. – № 11. – Ст. 418.

² Про валютное регулирование: Закон Республики Азербайджан. – 1994. – № 910.

³ Лукашев О. А. Правове регулювання грошової системи України: Дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. – Х., 2002. – 152 с.

політикою держави як одного з найважливіших напрямків діяльності держави¹. Слід зазначити, що актуальним залишається також питання щодо з'ясування місця валютного контролю в системі державного контролю. Це, у свою чергу, зумовлює необхідність перш за все аналізу сутності державного контролю та фінансового контролю. Цілями державного контролю є охорона конституційного строю, забезпечення прав та свобод людини і громадянина, підвищення ефективності державного управління, підтримка стабільності державного устрою, введення в режим законності дій посадових осіб, а також забезпечення законності та правопорядку в цілому². Аналізуючи контроль у державному управлінні України, О. П. Полінець зазначає: «Контроль у державному управлінні – сукупність дій, які керуючі суб'єкти здійснюють відповідно підконтрольних об'єктів для досягнення цілей контролю, щоб попередити стагнацію та знищення системи державного управління під впливом зовнішніх та внутрішніх факторів»³.

Фінансовий контроль, як справедливо зазначав професор М. П. Кучерявенко, є не тільки видом державного контролю, але фактично виступає обов'язковою умовою функціонування фінансової системи. Являючи собою елемент єдиного механізму державного контролю, фінансовий контроль є однією з форм управлінського процесу, що забезпечують функціонування всіх складових фінансової системи. Контроль є невід'ємною частиною регулюючого механізму, однією з форм зворотних зв'язків, коли керуючий суб'єкт, одержуючи інформацію про стан фінансової системи, оцінює його і ухвалює рішення щодо вжиття необхідних заходів⁴. Фінансова система, її елементи, маючи складну структуру, обов'язково припускають використання ефективного, дієвого контролю. Управління фінансовими процесами, які опосередковують розподіл сукупного суспільного продукту, безпосередньо впливає й на виробництво сукупного суспільного продукту, за рахунок якого й задовольняються потреби суспільства, фінансується реалізація функцій

¹ Валютная политика капиталистических стран / Г. Н. Анулова, С. В. Горбунов, И. Г. Доронин и др.; Отв. ред. И. С. Королев. – М.: Наука, 1990. – С. 15.

² Беляев В. П. Контроль как форма юридической деятельности и гарантия законности // Право и политика. – 2004. – № 2. – С. 15.

³ Полінець О. П. Контроль в державному управлінні України: теоретико-організаційні питання. – К.: [б.в.], 2003. – С. 4.

⁴ Кульчицький М. В. Проблеми бюджетного реформування в Україні // Фінанси України. – № 7. – 2002. – С. 25–29; Грачева Е. Ю. Проблемы правового регулирования государственного финансового контроля. – М.: Юриспруденция, 2000. – 192 с.

держави¹. Сутність фінансового контролю знаходить своє відображення в його задачах, однією з яких є контроль за станом фінансових ресурсів, що передбачає перевірку своєчасності та повноти виконання обов'язків перед державним бюджетом, і в цьому випадку призначенням фінансового контролю є забезпечення виконання чинного законодавства в галузі валютних операцій, регулювання зовнішньоекономічної діяльності держави.

Ми погоджуємося з позицією, що фінансовий контроль є багатоплановим поняттям, до якого включаються такі аспекти, як фінансовий контроль – юридичний інститут та процесуальна форма правової діяльності держави; фінансовий контроль – елемент у механізмі управління економікою; фінансовий контроль – засіб охорони норм фінансового права; фінансовий контроль – діяльність компетентних органів та недержавних установ². Фінансовий контроль, на думку О. Ю. Грачової, полягає в контролі за фінансовою та господарською діяльністю господарюючих суб'єктів, що передбачає необхідність інших видів контролю за господарською діяльністю, а також у регламентуванні нормами права діяльності державних, муніципальних, громадських та інших господарюючих суб'єктів із перевірки своєчасності та точності фінансового планування, обґрунтованості та повноти надходження доходів до відповідних фондів грошових коштів, правильності та ефективності їх використання. При цьому фінансовий контроль виступає як найважливіший засіб забезпечення законності у фінансовій та господарській діяльності³. М. М. Артьомов вважає фінансовий контроль різновидом фінансової діяльності держави, яка здійснюється всією системою органів державної влади та управління, а також спеціальними контролюючими органами і полягає у перевірці законності та доцільності дій у галузі утворення, розподілу та використання грошових фондів держави, а також суб'єктів господарювання та управління із застосуванням специфічних форм та методів організації й впливу⁴. Фінансовий контроль, як зазначає Л. А. Савченко, полягає в «... діяльності державних органів і недержавних організацій, наділених відпо-

¹ Кульчицький М. В. Проблеми бюджетного реформування в Україні // *Фінанси України*. – 2002. – № 7. – С. 25–29.

² Устинова І. П. Правовий статус органів фінансового контролю в системі органів державної виконавчої влади в Україні: Дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. – К., 1997. – С. 7.

³ Грачева Е. Ю. *Фінансовое право: Учеб. пособие*. – М.: [б.и.], 1998. – С. 33

⁴ *Фінансовое право: Учебник / Под ред. О.Н. Горбуновой*. [2-е изд., перераб. и доп.] – М.: Юрист, 2003. – 420 с.

відними повноваженнями, що спрямована на забезпечення законності, фінансової дисципліни, раціональності в ході мобілізації, розподілу і використання фінансових ресурсів держави»¹. Причому відмічається специфіка проведення фінансового контролю в різних сферах фінансової діяльності, зокрема, у бюджетній сфері, у сфері податкових, валютних правовідносин тощо. у різних сферах фінансової діяльності фінансовий контроль проявляється через притаманні йому специфічні цілі, завдання, суб'єкти, об'єкти, методи та форми проведення.

Маємо зазначити, що фінансові процеси опосередковуються у сфері бюджетних, податкових та валютних правовідносинах. При цьому фінансовий контроль є невід'ємною частиною всіх фінансово-правових інститутів.

Валютні відносини складаються у сфері фінансової діяльності держави і пов'язані з її роллю в розподілі і перерозподілі валового внутрішнього продукту з метою утворення і використання необхідних суспільству валютних фондів. Основою правого регулювання валютних відносин є валютно-правові норми, що включені до складу вищезазначеного інституту системи фінансового права України². При цьому валютні правовідносини, будучи різновидом фінансових правовідносин, характеризуються особливим складом суб'єктів, їх правами і обов'язками, а також об'єктом – валютними цінностями. Сфера дії фінансового контролю поширюється на всю сукупність фінансових правовідносин, що виникають у фінансовій сфері з приводу формування, розподілу та використання публічних грошових фондів, у тому числі валютних.

Відокремленість та певна специфічність об'єкта фінансового контролю (суспільних відносин щодо формування, розподілу та використання публічних валютних фондів), особливість суб'єктного складу контрольних правовідносин у сфері обігу валютних цінностей та змісту даного контролю дозволяють виділити специфічний вид фінансового контролю у сфері обігу валютних цінностей – валютний контроль. Тому ми доходимо висновку, що валютний контроль є самостійним видом фінансового контролю, який спрямований на забезпечення додержання валютного законодавства під час здійснення валютних операцій і тим самим є засобом підтримання правопорядку у цій сфері.

¹ Савченко Л. А. Правові проблеми фінансового контролю в Україні: Дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.07. – Ірпінь, 2002. – С. 8.

² Яхменко Т. М. Фінансове право: галузь права, навчальна дисципліна і наука: Дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. – К., 2003. – С. 28.

На думку Л. М. Кравченко, визначення мети валютного контролю як забезпечення режиму законності у сфері валютних відносин є більш доцільним, адже на відміну від валютних обмежень, метою контрольних заходів не є вплив на економічну поведінку суб'єктів підприємницької діяльності. Валютний контроль повинен забезпечувати належну поведінку суб'єктів відповідно до тих юридичних меж, що встановлені державою. Наприклад, уповноважений банк як агент валютного контролю не може заборонити своїм клієнтам інвестувати кошти за кордон, але він зобов'язаний слідкувати за тим, щоб такі операції виконувалися лише за умови наявності ліцензії Національного банку України¹. При цьому валютний контроль є складовим елементом державної валютної політики, нерозривно пов'язаним з державним регулюванням валютних операцій. На відміну від цілей валютного регулювання, мета валютного контролю – забезпечити дотримання валютного законодавства в ході валютних операцій.

Що стосується завдань, які необхідно вирішувати для досягнення загальної мети валютного контролю, то до них, на нашу думку, повинні належати: визначення відповідності проведених валютних операцій чинному законодавству і наявності необхідних для них ліцензій і дозволів; перевірка виконання резидентами зобов'язань в іноземній валюті перед державою; перевірка обґрунтованості платежів в іноземній валюті; перевірка переміщення валюти та валютних цінностей через митний кордон України; перевірка повноти та об'єктивності обліку і документації стосовно валютних операцій. Система валютного контролю факультативно забезпечує реалізацію й інших завдань, наприклад, контроль за легалізацією доходів, набутих злочинним шляхом, а саме тих, що отримані від незаконного обігу наркотичних засобів та інших видів злочинної діяльності, оскільки значна частина доходів від цієї діяльності легалізується за допомогою обміну національної валюти на іноземну і переказу за кордон.

Об'єктом валютного контролю є вся сукупність валютних правовідносин. Об'єкти валютних правовідносин, а відтак і об'єкти валютного контролю, на думку Д. Войкіна, доречно поділяти на три види:

1. Загальний об'єкт, до якого слід відносити всю сукупність суспільних відносин у сфері здійснення валютних операцій.

2. Родовий об'єкт – групу однорідних і взаємопов'язаних суспільних відносин.

¹ Кравченко Л. М. Правові засади валютного регулювання та валютного контролю в Україні. – К.: Нац. торг.-екон. ун-т, 2005. – 152 с.

3. Безпосередній об'єкт (предмет) – валюту та валютні цінності.

При цьому, поділяючи точку зору Д. Войкіна, вважаємо, що в галузі валютних правовідносин валюта та валютні цінності виступають саме предметом валютних правовідносин. Однак, на нашу думку, до родового об'єкта валютних правовідносин доречно відносити всю сукупність суспільних відносин з приводу обігу валюти й валютних цінностей та здійснення валютних операцій. Саме наявність як родового об'єкта суспільних відносин, зумовлених рухом валюти та валютних цінностей, обумовлює визначення місця інституту валютного права в системі галузі фінансового права. Дана позиція обґрунтовується ще і тим, що термін «рід» у логіці означає категорію, що виражає певний рівень процесу узагальнення¹. При цьому категорія «рід» знаходиться у поєднанні з категорією «вид». Вид становить підклас роду як ширшого класу визнання загального, має одиничні різновиди, що розкривають багатоманітність змісту роду, до якого він входить. З погляду діалектичної логіки, відношення виду і роду є специфічним випадком відображення діалектики одиничного, особливого, загального: рід включає всю багатоманітність різновидів, а видові особливості живляться родовими характеристиками всезагального. Зв'язки між родом і видом становлять родовидові відношення, які виступають принципом упорядкування класифікаційних систем та основою ряду логічних процедур².

Сама валюта та валютні цінності, про що йшлося вище, на нашу думку, виступають як предмет валютних правовідносин. При цьому слід зазначити, що обіг валюти та валютних цінностей, як правило, набуває форми проведення тієї чи іншої валютної операції. Тобто проведення валютної операції обумовлює рух безпосередньо предмета валютних правовідносин – валютних цінностей. Тому, на нашу думку, валютні цінності та валюту слід визначати як безпосередній предмет валютних правовідносин, а суспільні відносини, що виникають у кожному конкретному випадку, обумовленому обігом валютних цінностей – як безпосередній об'єкт валютних правовідносин. Валютні операції як якісно однорідні суспільні відносини, що виникають у процесі проведення конкретного виду валютних операцій, на нашу думку, доречно визначити як опосередкований об'єкт валют-

¹ Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод. і допов.): словник [Уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел]. – К.; Ірпінь: ВТФ «Перун», 2005. – С. 132.

² Філософський енциклопедичний словник: словник [уклад. і голов. ред. В. І. Шинкарук]. – К.: Абрис, 2002. – 201 с.

них правовідносин. При цьому суспільні відносини, що пов'язані з проведенням валютних операцій, входять до складу загального (родового) поняття – валютні правовідносини¹.

Отже, у сфері валютного контролю, на нашу думку, слід виділяти:

1. Родовий об'єкт, під яким розуміємо всю сукупність суспільних відносин, обумовлених з приводу обігу валюти та валютних цінностей, що у свою чергу обумовлюють здійснення валютних операцій.

2. Опосередкований об'єкт – суспільні відносини з приводу проведення окремих видів валютних операцій.

3. Безпосередній предмет – валюту та валютні цінності.

Суб'єкти валютного контролю логічно поділяти на підконтрольні та контролюючі суб'єкти. Підконтрольні суб'єкти – це реальні учасники валютних правовідносин, діяльність яких виступає об'єктом валютного контролю. Підконтрольними суб'єктами в галузі валютного контролю виступають юридичні та фізичні особи – як резиденти, так і нерезиденти та агенти валютного контролю. До кола контролюючих суб'єктів у галузі валютного контролю належать органи валютного контролю, агенти валютного контролю. Агентами валютного контролю є уповноважені банки та інші фінансові установи, національний оператор поштового зв'язку, що отримали ліцензію на проведення валютних операцій та в рамках ліцензійних зобов'язань отримали відповідний статус. До кола органів валютного контролю належать Національний банк України; Державна податкова адміністрація України; Державний митний комітет України.

Агенти валютного контролю фактично виступають учасниками (суб'єктами) валютних правовідносин, оскільки вони виступають стороною конкретної угоди, направленої на проведення валютної операції. При цьому агенти валютного контролю, будучи учасником валютних правовідносин, повинні чітко дотримуватися норм чинного валютного законодавства при проведенні валютної операції та ліцензійних умов дозволу на проведення валютних операцій, наданого Національним банком України. Слід зазначити, що відповідно до ліцензійних умов, дозволів на проведення валютних операцій уповноважені банки та фінансові установи, національний оператор поштового зв'язку набувають статусу агента валютного контролю та зобов'язані проводити контроль за законністю операцій, що здійснюються через

¹ Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод. і допов.): словник [Уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел]. – К.; Ірпінь: ВТФ «Перун», 2005. – С. 132.

їх установи їхніми клієнтами – фізичними і юридичними особами, як резидентами, так і нерезидентами.

Отже, агенти валютного контролю як суб'єкти валютно-контрольних правовідносин мають певний специфічний статус. З одного боку, вони виступають підконтрольними суб'єктами з боку контролюючого суб'єкта – Національного банку України, який здійснює контроль за дотриманням агентами валютного контролю ліцензійних умов на проведення валютних операцій та виконання обов'язку останніх щодо здійснення валютного контролю. З другого боку – агенти валютного контролю виступають контролюючими суб'єктами відносно діяльності своїх клієнтів.

Певну специфічну групу контролюючих суб'єктів у системі валютного контролю складають правоохоронні органи. Вони посідають особливе місце в системі валютного контролю, оскільки фактично здійснюючи відповідні контрольні заходи щодо дотримання законності та правопорядку у сфері обігу валютних цінностей, вони не є ні органами, ні агентами валютного контролю. При цьому правоохоронні органи виконують завдання щодо підтримки законності та правопорядку у різних сферах діяльності, у тому числі й у сфері обігу валютних цінностей. Сукупність конкретних способів і засобів організації здійснення контрольних дій суб'єктів валютних правовідносин полягає у виокремленні певних видових форм валютного контролю, а система способів (прийомів), які застосовуються контролюючими суб'єктами з метою виконання завдань та функцій валютного контролю, отримує вираз у застосуванні конкретного методу валютного контролю.

Серед основних напрямів валютного контролю можна виділити такі:

а) контроль за відповідністю проведених валютних операцій чинному законодавству й наявності необхідних для них ліцензій і дозволів;

б) перевірка виконання резидентами зобов'язань в іноземній валюті перед державою, а також зобов'язань із продажу іноземної валюти на внутрішньому ринку;

в) перевірка обґрунтованості платежів в іноземній валюті;

г) перевірка повноти і об'єктивності обліку й звітності по валютних операціях, а також по операціях нерезидентів у валюті¹.

¹ Прокопчук С. И. Валютное регулирование и валютный контроль как объект правового регулирования: Дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. – М.: РГБ, 2003. – 90 с.

На нашу думку, при визначенні сутності валютного контролю можна виділити такі його суттєві особливості:

1. Валютний контроль є специфічним видом фінансового контролю, оскільки виконує специфічну функцію управління у сфері фінансової діяльності держави. При цьому він виступає юридичною формою реалізації валютної політики держави.

2. Валютний контроль виступає одним із адміністративних засобів регулювання державою валютними відносинами. Валютний контроль нерозривно пов'язаний з іншими адміністративними засобами регулювання валютними відносинами – з валютним регулюванням та валютними обмеженнями. Характерною рисою валютного контролю є те, що він покликаний забезпечувати належну поведінку суб'єктів валютних правовідносин відповідно до тих юридичних меж, що встановлені державою шляхом запровадження засобів валютного регулювання та валютних обмежень.

3. Валютний контроль має специфічні, притаманні лише йому завдання, серед яких є: визначення відповідності проведених валютних операцій чинному законодавству і наявності необхідних для них ліцензій і дозволів; перевірка виконання резидентами зобов'язань в іноземній валюті перед державою; перевірка обґрунтованості платежів в іноземній валюті; перевірка переміщення валюти та валютних цінностей через митний кордон України; перевірка повноти та об'єктивності обліку і документації стосовно валютних операцій, протидія легалізації коштів, отриманих злочинним шляхом.

4. Валютний контроль має власний об'єкт та предмет. Об'єктом валютного контролю виступають валютні операції, які пов'язані як з обігом валютних цінностей у межах країни, так і операції, які виникають зв'язку їх транскордонним переміщенням. Валютні цінності при цьому виступають як безпосередній предмет валютного контролю.

5. Здійснення валютного контролю зумовлюється шляхом діяльності у сфері валютного контролю спеціально створеної системи контролюючих органів. Контролюючими суб'єктами в галузі валютних правовідносин виступають органи та агенти валютного контролю. Діяльність контролюючих суб'єктів у галузі валютного контролю спрямована на дотримання встановлених правил поведінки в нормах валютного законодавства учасників валютних правовідносин.

6. Контролюючими суб'єктами в галузі валютного контролю є державні органи та недержавні організації, які наділені відповідною

компетенцією. Таким чином, процедура валютного контролю синтезує діяльність державних та недержавних організацій, що у свою чергу фактично об'єднує різновиди державного та недержавного контролю.

7. Організація здійснення контрольних дій суб'єктів валютних правовідносин полягає у виокремленні певних видових форм валютного контролю, а система способів (прийомів), які застосовуються контролюючими суб'єктами з метою виконання завдань та функцій валютного контролю, отримує вираз у застосуванні конкретних методів валютного контролю.

8. Валютному контролю притаманні всі принципи фінансового контролю, а саме: оперативність, нормативність, вторинність, а також специфічні особливості.

Підсумовуючи, валютний контроль, на нашу думку, можна розглядати в широкому та вузькому значенні. Під терміном «валютний контроль» у широкому значенні, на нашу думку, слід розуміти специфічний вид фінансового контролю в галузі формування, розподілу та використання публічних валютних фондів та в цілому у сфері обігу валютних цінностей, реалізація якого зумовлюється шляхом діяльності спеціально створеної системи контролюючих органів – органів та агентів валютного контролю, направленої на дотримання встановлених правил поведінки учасників валютних правовідносин. у вузькому значенні під валютним контролем, на нашу думку, слід розуміти діяльність спеціальних контролюючих суб'єктів у галузі валютного контролю, покликану на дотримання встановлених правил поведінки учасників валютних правовідносин.

Література

1. Конституція України від 28.06.1996 р. // Відом. Верхов. Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 41.
2. О валютном регулировании и валютном контроле: Закон Республики Беларусь № 226-З от 22 июля 2003 г. – 2003. – № 226-З. – Ст. 26.
3. О валютном регулировании и валютном контроле: Закон Российской Федерации. – 2003. – № 173. – Ст. 22.
4. Про валютное регулирование: Закон Республики Азербайджан. – 1994. – № 910.
5. Про затвердження Класифікатора іноземних валют: Постанова Нац. банку України № 34 від 04.02.1998 р. // Офіц. вісн. України. – 1998. – № 7. – Ст. 274.
6. Про затвердження Положення про валютний контроль: Постанова Правління Нац. банку України № 49 від 08.02.2000 р. // Офіц. вісн. України. – 2000. – № 14. – Ст. 573.
7. Про затвердження Положення про організацію торгівлі банківськими металами на валютному ринку України: Постанова Нац. банку України № 65 від 24.02.1998 р. // Офіц. вісн. України. – 1998. – № 11. – Ст. 418.
8. Про заходи по виконанню Указу Президента України № 762/96 від 25.08.96 р. «Про грошову реформу в Україні»: Наказ Нац. банку України № 71 від 26.08.1996 р. // Офіц. вісн. України. – 1998. – № 7.
9. Про Національний банк України: Закон України № 679-XIV від 20.05.1999 р. // Відом. Верхов. Ради України. – 1999. – № 29. – Ст. 238.
10. Про операції з валютними цінностями: Лист Нац. банку України № 33-000/3230-3798 від 17.06.2002 р. // Вісн. законодавства України. – 2002. – № 35.
11. Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті: Закон України № 185/94-ВР від 23.09.1994 р. // Відом. Верхов. Ради України. – 1994. – № 40. – Ст. 364.
12. Про розрахунки за експортно-імпорتنі операції через «Лорорахунки» в українських карбованцях: Лист Нац. банку України

- № 19011/1438 від 30.06.1995 р. // Вісн. законодавства України. – 1995. – № 25.
13. Про систему валютного регулювання і валютного контролю: Декрет Каб. Міністрів України № 15-93 від 19.02.1993 р. // Відом. Верхов. Ради України. – 1993. – № 17. – Ст. 184.
 14. Про цінні папери та фондовий ринок: Закон України № 3480-IV від 23.02.2006 р. // Відом. Верхов. Ради України. – № 31. – Ст. 268.
 15. Цивільний Кодекс України від 16.01.2003 р. // Відом. Верхов. Ради України. – 2003. – № 40–44. – Ст. 356.
 16. Алисов Е.О. Правовое регулирование валютных отношений в Украине. – Харьков: Консум, 1998. – 142 с.
 17. Алмазова В. О. Золото и валюта: прошлое и настоящее. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 156 с.
 18. Артемов Н. М. Валютные ограничения. – М.: Профобразование, 2001. – 193 с.
 19. Беляев В. П. Контроль как форма юридической деятельности и гарантия законности // Право и политика. – 2004. – № 2. – С. 15–23.
 20. Близнюк О. Проблеми правового регулювання відносин валютного управління в Україні // Юрид. Україна. – 2006. – № 1. – С. 33–38.
 21. Бондаренко С. Проблеми, що стоять перед українською системою валютного контролю та можливі шляхи її вирішення // Вісн. Акад. мит. служби України. – 2000. – № 1 (13). – С. 60–61.
 22. Валютная политика капиталистических стран / Г. Н. Анулова, С. В. Горбунов, И. Г. Доронин и др.; Отв. ред. И. С. Королев. – М.: Наука, 1990. – 224 с.
 23. Валютное право: Учеб. пособие / [Д. Г. Алексеева, С. В. Пыхтин, Н. В. Сапожников, Я. М. Фальковская]. – М.: Норма, 2007. – 352 с.
 24. Валютное право: Учеб. для вузов / Ю. А. Крохина, Ю. Л. Смирникова, Ю.В. Тютина; под ред. Ю. А. Крохиной. – М.: Высш. образование, 2007. – 378 с.
 25. Валютный рынок и валютное регулирование: Учебное пособие / Под ред. Платоновой. – М.: БЕК, 1996. – 475 с.
 26. Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод. і допов.): словник [Уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел]. – К.; Ірпінь: ВТФ «Перун», 2005. – 1728 с.
 27. Грачева Е. Ю. Проблемы правового регулирования государственного финансового контроля. – М.: Юриспруденция, 2000. – 192 с.

28. Грачева Е. Ю. Финансовое право: Учеб. пособие. – М.: [б.и.], 1998. – 487 с.
29. Гроші та кредит: Підручник / [А. М. Мороз, М. Ф. Пуховкіна, М. І. Савлук та ін]; За заг. ред. М. І. Савлук. – К., 2001. – 498 с.
30. Гузенко Н. М. Валютный контроль в системе валютного регулирования: международный опыт и российская практика : Дис. ... канд. экон. наук: 08.00.14. – М., 2004. – 124 с.
31. Енциклопедія банківської справи України / Ред. кол.: В. С. Стельмах (голова) та ін. – К.: Молодь, Ін Юре, 2001. – 680 с.
32. Качалич А. Г. Валютная политика стран с трансформируемой экономикой в условиях финансовой глобализации: Дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10. – М., 2006. – 183 с.
33. Коментар до Конституції України. – К., 1996. – 224 с.
34. Кравченко Л. М. Правові засади валютного регулювання та контролю в Україні: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07. – Ірпінь, 2003. – 20 с.
35. Кравченко Л. М. Правові засади валютного регулювання та валютного контролю в Україні. – К.: Нац. торг.-екон. ун-т, 2005. – 152 с.
36. Кульчицький М. В. Проблеми бюджетного реформування в Україні // Фінанси України. – № 7. – 2002. – С. 25–29.
37. Лукашев О. А. Правове регулювання грошової системи України: Дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. – Х., 2002. – 204 с.
38. Міщенко В. Л. Валютне регулювання: основні поняття та показники. – Суми: Інформинсайт, 1994. – 126 с.
39. Полінець О. П. Контроль в державному управлінні України: теоретико-організаційні питання. – К.: [б.в.], 2003. – 187 с.
40. Половко С. М. Правове регулювання банківських валютних операцій в Україні: Дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. – К., 2004. – 176 с.
41. Прокопчук С. И. Валютное регулирование и валютный контроль как объект правового регулирования: Дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. – М.: РГБ, 2003. – 321 с.
42. Савченко Л. А. Правові проблеми фінансового контролю в Україні: Дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.07. – Ірпінь, 2002. – 391 с.
43. Старинський М. Щодо визначення поняття «валюта» та «валютні цінності» // Підприємство, госп-во і право. – 2003. – № 10. – С. 62.
44. Трофімова О. В. Критерії класифікації цінних паперів за законодавством України // Вісн. госп. судочинства. – 2006. – № 1. – 280 с.

45. Устинова І. П. Правовий статус органів фінансового контролю в системі органів державної виконавчої влади в Україні: Дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. – К., 1997. – 199 с.
46. Финансовое право: Учебник / Под ред. О. Н. Горбуновой. [2-е изд., перераб. и доп.] – М.: Юристъ, 2003. – 420 с.
47. Філософський енциклопедичний словник: словник [уклад. і голов. ред.. В. І. Шинкарук]. – К.: Абрис, 2002. – 742 с.
48. Фінансове право України: Підручник / Г. В. Бех, О. О. Дмитрик, І. Є. Криницький; За ред. М. П. Кучерявенка. – К.: Юрінком Інтер, 2004. – 320 с.
49. Худанова А.Х. Валютное регулирование в России на современном этапе: Дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10. – М., 2004. – 158 с.
50. Цивилистическая методология. Учение и применение гражданских законов. – М.: Центр ЮрИнфоР, 2002. – 508 с.
51. Яроцький В. Л. Цінні папери в механізмі правового регулювання майнових відносин (основи інструментальної концепції): Монографія. – Х.: Право, 2006. – 544 с.
53. Яхменко Т. М. Фінансове право: галузь права, навчальна дисципліна і наука: Дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. – К., 2003. – 206 с.

Наукове видання

АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ НАУКИ ФІНАНСОВОГО ПРАВА

Монографія

За редакцією М. П. Кучерявенка

Редактор Ю. В. Статкевич
Комп'ютерна верстка В. М. Зеленька

Підписано до друку з оригінал-макета 25.11.2010.
Формат 60×90 $\frac{1}{16}$. Папір офсетний. Гарнітура Times.
Ум. друк. арк. 29. Обл.-вид. арк. 27,5. Вид. № 519.
Тираж 300 прим.

Видавництво «Право» Національної академії правових наук України
Україна, 61002, Харків, вул. Чернишевська, 80

Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи
до Державного реєстру видавців, виготівників і розповсюджувачів
видавничої продукції — серія ДК № 559 від 09.08.2001 р.

Виготовлено у друкарні ФОП Шевчун О. М.
(057) 758-35-98

Для нотаток

Для нотаток

Для нотаток

Для нотаток

Для нотаток

Для нотаток