

М.П. Кучерявенко, д-р юрид. наук, проф.
Національна юридична академія України
ім. Ярослава Мудрого

ПРОБЛЕМИ УЗГОДЖЕНОСТІ НОРМ, ЩО РЕГУЛЮЮТЬ ФІНАНСОВУ ДІЯЛЬНІСТЬ

Фінансова діяльність держави характеризується багатосторонністю, яка відображає два важливих аспекти. З одного боку, вона характеризується внутрішньою складністю, взаємодією традиційних елементів, що вже пізнані, проаналізовані і відбивають раціонально функціонуючу фінансову систему держави. Ця частина фінансової діяльності держави знайшла адекватне відображення в правовому регулюванні. З іншого боку, об'єктивна реальність постійно корегує, змінює, перетворює фінансову систему в цілому й окремі її форми. З'являються нові утворення, відносини, що не вкладалися раніше у традиційні уявлення і зараз не вкладаються в діючі правові режими. Вони вимагають адекватної оцінки (наприклад, виникають нетрадиційні форми розрахунків, що складно безпеліційно віднести до грошового обігу тощо).

У цій ситуації фінансова діяльність, яка є однією з центральних категорій фінансового права, припускає багатогалузеве регулювання, вплив, насамперед, усього блоку публічно-правових галузей. При цьому хотілося б звернути увагу на одну особливість: нерідко певні економічні форми фінансової діяльності держави намагаються перетворити у аналогічні правові категорії, фактично, представити будь-яке економічне поняття у відповідній правовій формі. Навряд чи в цій ситуації є доречним подібне просте перенесення. Наприклад, фінансова діяльність характеризується декількома стадіями, серед яких виділяють:

1. Стадію формування публічних грошових фондів.
2. Стадію розподілу публічних грошових фондів.
3. Стадію використання публічних грошових фондів.
4. Стадію контролю за рухом публічних грошових фондів.

З тими або іншими застереженнями вони охоплюють весь процес руху публічних грошових фондів і дозволяють сформувати уявлення про зміст фінансової діяльності держави. Однак, на наш

погляд, безпідставним є твердження про те, що подібний чотириланковий розподіл характерний і для області правового регулювання фінансової діяльності, при якому можливе існування розподільних або перерозподільних фінансових правовідносин. Як вбачається, в цій ситуації необхідно виходити з логіки побудови Особливої частини фінансового права, що включає інститут державних доходів і інститут державних видатків. У них і закладаються особливості правового регулювання фінансової діяльності на стадії формування і на стадії використання публічних грошових фондів, але навряд чи в цій ситуації може з'явитися фінансово-правовий інститут перерозподілу публічних грошових фондів.

Найчастіше при аргументації існування розподільних або перерозподільних фінансових правовідносин приводять приклади податків, що розподіляються між різними типами бюджетів, інструменти трансферних платежів, механізм секвестрації. Однак навряд чи можна вважати обґрунтованими подібні твердження. Дійсно, податки на стадії перерахування платниками до бюджетів розподіляються на відповідні казначейські рахунки окремих бюджетів (державного, місцевих), але в даному випадку йдеться про формування дохідних частин бюджетів, тільки про першу стадію фінансової діяльності. Трансферні платежі також перерозподіляють кошти між бюджетами, але давайте будемо послідовними. Статтею 9 Бюджетного кодексу України закріплений закритий перелік доходів бюджетів (виділене нами – М.К.), серед яких представлені і трансферні платежі, тобто знову таки мова йде про правове регулювання формування дохідних частин бюджетів.

Виходячи з цього, хотілося б підкреслити можливість певної розбіжності між економічним змістом фінансових відносин і їх правовим відображенням. Виділення декількох стадій економічного вираження в фінансової діяльності не виключає існування тільки двох правових інститутів, що регулюють формування і використання публічних грошових фондів.

На наш погляд, узгодження економічної природи явища з його правовою формою і є основою успішності правового регулювання, коли, усвідомивши зміст поняття, ми знаходимо адекватний галузевий або багатогалузевий вплив норм права на відповідні процеси.

Природно, у даній ситуації ми можемо зіштовхуватися з колізією норм, певними протиріччями. Як вбачається, в області регулювання фінансової діяльності на сьогодні чітко визначилася сфера міжгалузевих протиріч, внутрішньогалузевих (міжінституціональних) і внутрішньоінституціональних колізій. Природа їх різна.

Певні протиріччя, що виникають на стику декількох галузей права, найчастіше носять об'єктивний характер, коли об'єкт правового регулювання не є настільки однорідним, щоб бути поглиненим одною галуззю. Наприклад, і конституційне, і адміністративне право включають окремі блоки норм, пов'язані з фінансовою діяльністю, тоді як найбільш предметно до регулювання цих відносин підходить усе таки фінансове право. У цій ситуації ми бачимо ще одну проблему – співвідпорядкованість норм, що регулюють фінансову діяльність. Можна сперечатися про співвідношення рівних юридичною чинністю адміністративно-правових і фінансово-правових норм (дуже часто, наприклад, подібні колізії виникають у разі зіставлення адміністративних і фінансових санкцій), однак обережно і виважено необхідно підходити до реалізації конституційних норм-принципів у фінансово-правовому регулюванні. Таким прикладом є узгодження ст. 67 Конституції України (ст. 57 Конституції Російської Федерації) з нормами податкового законодавства.

Стаття 67 Конституції України закріплює конституційний обов'язок сплати податків і зборів. Формуючи основи регулювання оподатковування, вона припускає її подальшу деталізацію в загальних і спеціальних податкових нормах. Важливо враховувати, що ця норма-принцип дійсно припускає деталізацію змісту конституційного обов'язку на рівні податкового законодавства. У цьому зв'язку хотілося б звернути увагу на наступне. Коли мова йде про законно встановлений характер податків і зборів, необхідно мати на увазі кілька рівнів законодавчого закріплення. По-перше, рівень власне конституційного закону, й і містить норму-принцип (ст. 67 Конституції). По-друге, рівень норми загального закону. У цьому випадку закладається модель (схема) закріплення кожного податку чи збору, без реалізації якої неможливо законно встановити податок або збір. Саме цю роль і грає, наприклад, ст. 17 Податкового кодексу Російської Федерації, визначаючи, що податок вважається

встановленим лише в тому випадку, коли є визначеними платник податків, об'єкт оподаткування, податкова база, податковий період, податкова ставка, порядок обчислення податку, порядок і терміни сплати податку. По-третє, рівень спеціальної норми загального податкового закону, що закріплює вичерпний, закритий перелік податків і зборів, які можуть бути введені на території держави. І по-четверте, рівень спеціального податкового закону, що деталізує всі елементи правового механізму податку чи збору і, власне, що вводить у дію конкретний вид обов'язкового платежу.

Другий тип колізій при узгодженні норм, які регулюють фінансову діяльність, на наш погляд, більш суб'єктивний, породжується неузгодженістю на стадії прийняття законодавчих актів. Здавалося б, абсолютно логічним і природним є визначений загальний знаменник бюджетних і податкових норм, разом із тим складається враження, що ніякого зв'язку й узгодження між Бюджетним кодексом і податковим законодавством не існує. Навряд чи доречно в даному випадку шукати об'єктивні причини цієї невідповідності.

Справа в тому, що допускаючи схожість понять, законодавець уводить розбіжні з позицій формальної юридичної логіки категорії. Чинне податкове законодавство України використовує категорії „податку, збору, обов'язкового платежу”. Ми зараз не будемо зупинятися на тому, наскільки подібний підхід є досконалим у разі відсутності родового визначення податку і збору, визначеності в співвідношенні понять „обов'язкові платежі” й „податки і збори”. Однак бюджетне законодавство вводить інше поняття – „податкові надходження”. Виникає питання: яким чином вони співвідносяться з усіма елементами, що включені законодавцем до системи оподаткування. Начебто деяке роз'яснення присутнє у ч. 2 ст. 9 Бюджетного кодексу України, однак і воно далеке від досконалості, оскільки до податкових надходжень зараховує передбачені податковими законами України загальнодержавні й місцеві податки, збори та інші обов'язкові платежі. По-перше, складно однозначно визначити, що таке „податковий закон України”. По-друге, не зовсім ясно, що означає „передбачені податковими законами України”: це податки і збори, закріплені в закритому переліку ст.ст. 14, 15 Закону України „Про систему оподаткування”, чи податки і збори, що

вводяться в дію окремими законами. Якщо мова йде про останній акцент, то в діючій системі оподаткування присутні податки і збори, встановлені законами, указами Президента України, Декретами Кабінету Міністрів України, положеннями місцевих органів самоврядування, а не тільки законами. По-третє, до податкових надходжень можна з деякими застереженнями віднести і суми донарахування по податках, зборах, обов'язкових платежах.

У такому випадку створюється враження, що має місце абсолютно незалежне, неузгоджене існування бюджетного і податкового законодавства. Такого висновку можна дійти побачивши, що саме законодавець зарахував до податків і зборів у редакції ст. 64 Бюджетного кодексу. Якщо це абсолютно логічно щодо податку на доходи фізичних осіб, мита, плати за торговельний патент, то зовсім неясно, яким чином до податкових платежів були віднесені інші. Це незрозуміло з формального боку (оскільки їх немає в переліку ст.ст. 14, 15 Закону України „Про систему оподаткування”), а об'єктивно для цього немає підстав. Обов'язкові платежі податкового характеру, охоплюючи надходження податків і зборів, за своєю природою не носять відплатного характеру, не грають ролі штрафних санкцій. Саме з цих позицій абсолютно незрозуміло, яким чином до податкових платежів віднесли адміністративні штрафи або плату за певні дії виконавчих органів відповідних рад.

На наш погляд, подібні міркування зовсім не є теоретизуванням або казуїстикою, адже у податкових платежів, штрафів або оплати відплатних послуг різні передумови, зміст і, взагалі, режим правового регулювання. Навряд чи хтось зможе логічно пояснити, яким чином можна намагатися формувати однакові правові режими використання податку, в основі якого лежить безумовний імперативний обов'язок, закріплений Конституцією; штрафу як санкції, що допливає з відповідного складу правопорушення і відплатного платежу, що припускає елементи договірної, диспозитивної регулювання. Природно, що подібне об'єднання на рівні правозастосування приведе тільки до колізій, складностей і в кінцевому рахунку буде перешкоджати реалізації функцій фінансів, формуванню публічних грошових фондів.

І третій тип колізій у сфері законодавства, що регулює фінансову діяльність – внутрішньоінституціональний. Фактично,

Йдеться йде про внутрішні протиріччя єдиного законодавчого акта. Найбільш очевидними виявляються представляються протиріччя, що містяться в Бюджетному кодексі України. У ч. 3 ст. 4 Бюджетного кодексу „Склад бюджетного законодавства” наголошується „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 Верховною Радою України одночасно з ратифікацією міжнародного договору України, яким такі положення передбачені”. Однак, якщо звернути увагу на ч. 4 цієї ж статті, то стане зрозуміло, що навряд чи можна визнати безумовно логічним положення ч. 3. Відповідно до ч. 4 ст. 4 „Розгляд законопроектів, які впливають на дохідну чи видаткову частину бюджетів, здійснюється за особливою процедурою, що визначається ст. 27 цього Кодексу”. Але коли мова йде про корегування бюджетних норм, це практично завжди стосується доходів або видатків. Значить, що одночасне корегування і законів, і міжнародних договорів неможливе, оскільки ст. 27 Бюджетного кодексу України „Порядок подачі і розгляду законопроектів, що впливають на дохідну або видаткову частину бюджетів” закладає певний період запізнювання між поданням законопроекту у Верховну Раду і прийняттям відповідного закону, що включає проходження проекту через комітети Верховної Ради, Міністерство фінансів тощо.