

УДК 347.73

*М. І. Дамірчиєв**доктор юридичних наук, доцент кафедри фінансового права
Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого*

КЛАСИФІКАЦІЙНІ КРИТЕРІЇ ДИФЕРЕНЦІАЦІЇ ОРГАНІВ, ЩО БЕРУТЬ УЧАСТЬ В ОРГАНІЗАЦІЇ ОБІГУ ПУБЛІЧНИХ КОШТІВ: ПРАВОВІ АСПЕКТИ

Постановка проблеми. Державна діяльність пов'язується зі збалансованим і ефективним функціонуванням державного механізму, співвідношенням і узгодженням повноважень державних органів, які його становлять. Саме тому принципово важливим є узгодження місця певного державного органу в системі складових частин державного механізму, закріплення за ним відповідних повноважень і завдань найбільш успішного здійснення відповідних державних функцій, для реалізації яких, власне, і створюються такі органи.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню питань, пов'язаних із виокремленням класифікаційних критеріїв диференціації органів, що беруть участь в організації обігу публічних коштів, присвячені наукові праці: Д. Вінницького, Л. Воронової, О. Горбунової, О. Дмитрик, С. Запольського, І. Криницького, А. Нечай, О. Орлюк, Н. Пришви, Ю. Ровинського, Е. Соколової, Н. Хімичевої та ін. Проте, незважаючи на наявність змістовних наукових здобутків із досліджуваної тематики, багато аспектів залишаються нез'ясованими.

Метою пропонованої статті є проведення поглибленого науково-теоретичного дослідження питань, пов'язаних із виокремленням класифікаційних критеріїв диференціації органів, що беруть участь в організації обігу публічних коштів.

Виклад основного матеріалу дослідження. Основи структурування системи державних органів необхідно пов'язувати, передусім, з окремими видами державної діяльності, яка відповідає спрямованості в реалізації публічних завдань. Такий критерій є основоположним і базовим під час функціонального розмежування державних органів. Форми організації діяльності державних органів у сфері управління рухом публічних грошових фондів припускають кілька підстав класифікації.

1. Участь у процесі державної діяльності. Виходячи із правової природи аналізованих аспектів участі держави та її відповідних органів у фінансовій діяльності, можна розмежувати органи на:

а) органи, які реалізують повноваження на стадії правотворчості. Насамперед необхідно зважати на те, що в такому разі йдеться про суб'єктів, які наділені повноваженнями розробляти, надавати характеру обов'язкового розпорядження тій

чи іншій нормі, гарантувати імплементацію міжнародно-правових норм у національне законодавство;

б) органи, що реалізують повноваження на стадії правозастосування.

Водночас, мабуть, найбільш принципова класифікація органів відповідно до таких підходів орієнтована на утримання їхньої компетенції.

У такому разі йдеться про відповідь на запитання: повноваження органів обумовлені виключно участю у фінансовій діяльності чи, крім неї, зачіпають й інші види суспільних відносин? Тому диференціація державних органів фінансової діяльності охоплює органи загальної компетенції та органи спеціальної компетенції. Перші з них наділені повноваженнями, зокрема й щодо фінансового регулювання, хоча здійснюють більш широкий спектр повноважень. Традиційно до них відносять Верховну Раду України, Президента України, Кабінет Міністрів України тощо. Правосуб'єктність другого типу органів охоплює виключно фінансові повноваження, які виражають потенційні перспективи дій таких органів лише щодо управління рухом публічних грошових фондів;

в) органи, які реалізують повноваження на стадії правоохоронної діяльності. Такий тип органів у фінансово-правовому регулюванні пов'язується з виявом контрольної функції фінансів. Водночас важливо зважати на те, що контролююче призначення окремого виду органів пов'язується з відповідною стадією руху публічних грошей. Дуже умовно: стадія формування публічних грошових фондів – фіскальні органи; стадія розподілу – казначейські органи; стадія витрачання – органи фінансової інспекції.

2. Участь у реалізації функцій державної влади. Такий критерій класифікації дозволяє деталізувати характер повноважень відповідного державного органу, який керує певною сферою суспільних відносин, залежно від його місця в системі влади. Навряд чи потрібно зупинятися на детальній характеристиці таких органів, виходячи з традиційності такого питання на міжгалузевому рівні. Однак нам хотілося б звернути увагу на деякі особливості, характерні для них, саме у зв'язку з участю у фінансовій діяльності. Отже, зазначена класифікація державних органів дозволяє виділити:

а) органи законодавчої влади. Законодавча функція Верховної Ради України характерна для будь-якого галузевого регулювання. Водночас участь її в управлінні рухом публічних грошових коштів характеризується певними особливостями. Передусім, винятковістю. Наприклад, наведемо ситуацію 1992–1993 рр. За обставин, що склалися на той час, функція законотворчості була передана Верховною Радою України Кабінету Міністрів України, який наділявся правом ухвалювати декрети Кабінету Міністрів України, що за юридичною силою відповідали законам. Однак особливості реалізації повноважень Верховної Ради України у сфері бюджетних відносин не дозволили передати повноваження із прийняття Державного бюджету України на 1993 р. Тому єдиним законом, який був ухвалений протягом зазначеного періоду, став Закон України «Про Державний бюджет України на 1993 р.». Це абсолютно відповідає припису ч. 2 ст. 92 Конституції України;

б) органи виконавчої влади;

в) судові органи.

Досліджуючи роль адміністративного суду, потрібно взяти до уваги, що в режимі адміністративного судочинства суд має право не лише аналізувати та досліджувати матеріали і докази, надані сторонами, а й витребувати, оцінювати їх. Така специфіка об'єктивно властива спорам за участю суб'єктів владних повноважень і, безумовно, також стосується спорів, пов'язаних з оподаткуванням, коли йдеться про участь у ньому саме органу державної влади.

Як відомо, чинним законодавством України, зокрема п. 56.1 ст. 56 Податкового кодексу України, передбачено, що рішення, прийняті контролюючим органом, можуть бути оскаржені в адміністративному або судовому порядку [5]. Така дворівнева структура оскарження дій і рішень контролюючих органів у податковій сфері притаманна не лише Україні, а й Німеччині, Сполученим Штатам Америки (далі – США) тощо. Причому, зазвичай, доказування на цих двох стадіях відбувається з дотриманням різних процедур, а самі процедури врегульовані різними нормативно-правовими актами. В Україні питанню доказування в податкових спорах на досудовій (адміністративній) стадії, як відомо, присвячено низку норм Податкового кодексу України й інших підзаконних нормативно-правових актів.

З огляду на зазначене, під час доказування в податкових спорах найбільш цікавим є питання щодо процесуального статусу суду та його діяльності як суб'єкта доказової діяльності. «Теорія справедливості» Джона Ролза вимагає від суду безсторонності та незалежності [1, с. 536]. Вивчення законодавства закордонних країн дозволяє виокремити специфічні риси щодо доказування в таких країнах. Наприклад, у Німеччині обов'язок

доказування покладається на суд [9, с. 72–75]. Цікаво, що в Німеччині існує всього дві судові інстанції, які уповноважені розглядати податкові спори. На нижчому рівні створено 18 податкових (фінансових) судів першої інстанції, які встановлюють фактичні обставини справи та вирішують загальноправові питання. Другою інстанцією є Федеральний фінансовий суд Федеративної Республіки Німеччини в Мюнхені (Bundesfinanzhof), який належить до п'яти вищих судів Німеччини та є останньою інстанцією за податковими і митними спорами [7, с. 75–78].

Пасивна роль суду, обтяжена лише аналізом доказів, характерна для законодавства США [8, с. 42–45]. За загальним правилом, у процесі розгляду податкового спору в Податковому суді США обов'язок доказування покладається на платника податків. Саме він повинен довести, що рішення стосовно його податкових зобов'язань є, найімовірніше, помилковим, аніж правильним. Утім можливі й винятки з такого загального правила. Так, у деяких ситуаціях обов'язок доказування може бути покладено на уряд США.

Для того щоб перекласти обов'язок доказування на уряд, платник податків повинен: довести, що ведення обліку та наявність документального підтвердження відповідає встановленим вимогам; співпрацювати з урядом; надати достовірні докази фактів, пов'язаних із визначенням його податкових зобов'язань [3, с. 73–80].

Варто зазначити, що в Україні повноваження адміністративного суду щодо витребування і збирання доказів не є підставою для нівелювання засад змагальності сторін спору. Вказані повноваження суду жодним чином не перешкоджають сторонам обґрунтовувати власні вимоги та заперечення доказами, які вони вважають за потрібне надати до суду [4, с. 128].

3. Участь, обумовлена об'єктом регулювання. Така підстава класифікації є найбільш принциповою під час аналізу видової своєрідності та побудови системи державних органів, повноваження яких обумовлені саме фінансовою діяльністю. У такому разі стадії руху публічних грошових коштів обумовлюють сукупність і розмежування повноважень органів, які керують рухом публічних грошей:

а) органи фінансової діяльності, повноваження яких пов'язані із забезпеченням руху публічних грошових фондів на першій стадії обігу.

Завдання діяльності на такій стадії зводиться до формування публічних грошових фондів. Найчастіше з такими завданнями пов'язувалася реалізація повноважень податкових органів, а сьогодні – органів державної фіскальної служби. Принциповим критерієм віднесення фінансових органів до зазначеного типу є ст. 9 Бюджетного кодексу України, якою закріплюється закритий

перелік доходів бюджетів [2]. Тому розширювальний підхід до формування групи таких органів закладається саме тут. Зважаючи на таке, до органів, повноваження яких пов'язані із згаданою стадією, можна віднести митні органи, органи внутрішніх справ тощо.

Мабуть, доречно їх більш ретельно деталізувати. Вона може здійснюватися за цілюю низкою напрямів. За характером компетенції – це можуть бути безпосередні й опосередковані органи. Безпосередні фінансові органи передбачають систему повноважень, пов'язаних тільки з реалізацією своїх повноважень виключно на такому етапі руху публічних фондів. До такого типу органів можна віднести тільки податкові органи.

Опосередковані фінансові органи характеризуються повноваженнями більш широкого спектра, окремі з яких реалізують завдання саме зазначеної стадії обігу публічних грошей. Наприклад, завданням митних органів не є формування податкових надходжень (куди, відповідно до ст. 9 Податкового кодексу України, віднесено і мито [5] – М. Д.), але організація та контроль за надходженням мита є невід'ємною частиною повноважень таких органів;

б) органи фінансової діяльності, які реалізують повноваження щодо розподілу публічних грошових коштів. Концептуальний і базовий розподіл відповідних фондів на необхідні частини пов'язується з рівнем і характером такого фонду. Такий розподіл здійснюється власником грошових коштів, який делегує повноваження органу державної влади. У ситуації, коли йдеться про державний централізований грошовий фонд (Державний бюджет – М. Д.), відповідне повноваження приймає Верховній Раді України. Під час розподілу публічних грошових коштів на рівні територіальної громади йдеться вже про повноваження місцевої ради. Однак безпосередньо розподіл публічних грошових фондів пов'язаний із реалізацією відповідної управлінської діяльності.

Саме для того існують органи державного казначейства. Їхні повноваження пов'язуються зі стадією розподілу публічних грошових коштів, яка починається з моменту виконання обов'язку з перерахування таких коштів на відповідні казначейські рахунки і закінчується в момент перерахування коштів розпоряднику бюджетних коштів, що і є моментом початку наступної стадії руху публічних грошей.

У деяких випадках з такою стадією пов'язують і повноваження банків, ґрунтуючись на тому, що одержувачі бюджетних коштів можуть розміщувати останні на депозитних рахунках у відповідних банках. Із ухваленням Закону України «Про вищу освіту» [6] відбулися деякі зміни щодо зазначеного – закріплена така можливість тільки щодо державних банків.

Зокрема, положення р. XII «Фінансово-економічні відносини у сфері вищої освіти» Закону України «Про вищу освіту» забезпечують реалізацію концепції автономності вищого навчального закладу. Дійсно, будь-яка незалежність передбачає існування відповідних джерел фінансування видатків і без них неможлива. Ч. 2 ст. 70 Закону України «Про вищу освіту» передбачено, що власні надходження державних і комунальних вищих навчальних закладів, наукових установ, отримані від плати за послуги, які надаються згідно з освітньою, науковою та навчально-виробничою діяльністю, благодійні внески та гранти, відповідно до рішення, прийнятого вченою радою вищого навчального закладу, наукової установи, зараховуються на спеціальні реєстраційні рахунки, відкриті в територіальному органі центрального органу виконавчої влади у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів або на поточні та/або вкладні (депозитні) рахунки установ державних банків [6]. Зазначені доходи, а також відсотки, отримані від розміщення коштів вищого навчального закладу, наукової установи на вкладних (депозитних) рахунках в установах державних банків, включаються до фінансового плану (кошторису) вищого навчального закладу, наукової установи і можуть використовуватися на придбання майна і його використання, капітальне будівництво та ремонт приміщень, поліпшення матеріально-технічного, навчально-лабораторного, навчально-методичного забезпечення освітнього процесу тощо в межах статутної діяльності вищого навчального закладу, наукової установи.

Водночас ми вважаємо, що таку ситуацію не варто абсолютизувати, принципово важливо розмежовувати публічні фінансові відносини та договірні. Перші мають імперативний характер і є предметом фінансово-правового регулювання – для чого і створені органи державного казначейства, наділені відповідними повноваженнями. Другі є диспозитивними і залишають за публічним суб'єктом право вибору банку або казначейського органу для розміщення тимчасово вільних грошових коштів.

Під час розроблення проекту Бюджетного кодексу України наприкінці 90-х рр. ХХ ст. обговорювалась ідея переходу від казначейського виконання бюджетів до банківського. З цією метою передбачалося виділення декількох банків, в яких розміщувалися би бюджетні кошти. Водночас ліквідовувалися б органи державного казначейства. У такому разі можна було б обговорювати віднесення банків до органів із відповідними повноваженнями на такій стадії руху публічних коштів;

в) органи фінансової діяльності, які реалізують повноваження під час витрачання публічних

грошових коштів. До такого типу органів належать органи фінансової інспекції. Їхні повноваження охоплюють контроль за діями учасників фінансово-правових відносин із моменту отримання публічних грошових коштів до закінчення їх витрачання. Одним із найпринциповіших моментів у контролі за такими діями є цільовий характер витрачання таких коштів. Важливо, що нецільове витрачання публічних коштів є підставою для притягнення до відповідальності не тільки безпосередньо в режимі фінансово-правового регулювання, а й закріплюється ст. 210 «Нецільове використання бюджетних коштів, здійснення видатків бюджету чи надання кредитів з бюджету без встановлених бюджетних призначень або з їх перевищенням» Кримінального кодексу України.

Безумовно, таку підставу класифікації ми розглядаємо як певну теоретичну абстракцію, оскільки той самий орган може бути представлений, з одного боку, у різних класифікаційних підходах, а з другого – виконувати різні види державної діяльності. Особливу увагу хотілося б приділити останній обставині.

Масштабність реалізації окремих повноважень, пов'язаних із фінансовою діяльністю, не дозволяє розглядати їх у контексті діяльності виключно одного органу. Наприклад, повноваження з розробки проекту Державного бюджету закріплено за Кабінетом Міністрів України. Однак до того, як згаданий проект виноситься на перше обговорення до Верховної Ради України, остання приймає бюджетну резолюцію, яка набуває форми постанови Верховної Ради України. Без її прийняття остаточний варіант проекту бюджету Кабінет Міністрів сформував не може. Отже, таке повноваження реалізується спільними діями як Кабінету Міністрів України, так і Верховної Ради України. Такий зміст характерний і для прийняття Державного бюджету України. Не зупиняючись на деталях, хотілося б звернути увагу на те, що між першим, другим і третім читаннями Державного бюджету та затвердженням його у Верховній Раді України коректування обговорюваного проекту здійснюється знову Кабінетом Міністрів України.

Висновки. Отже, форми організації діяльності державних органів у сфері управління рухом публічних грошових фондів припускають виокремлення декількох підстав класифікації: 1) участь у процесі державної діяльності. Розмежуємо: а) органи, які реалізують повноваження на стадії правотворчості; б) органи, що реалізують повноваження на стадії правозастосування; в) органи, які реалізують повноваження на стадії правоохоронної діяльності; 2) участь у реалізації функцій державної влади (дозволяє деталізувати характер повноважень відповідного державного органу,

який керує певною сферою суспільних відносин залежно від його місця в системі влади – М. Д.). Виокремлюємо: а) органи законодавчої влади; б) органи виконавчої влади; в) судові органи; 3) участь, обумовлена об'єктом регулювання (стадії руху публічних грошових коштів обумовлюють сукупність і розмежування повноважень органів, які керують рухом публічних грошей – М. Д.): а) органи фінансової діяльності, повноваження яких пов'язані із забезпеченням руху публічних грошових фондів на першій стадії обігу; б) органи фінансової діяльності, які реалізують повноваження щодо розподілу публічних грошових коштів; в) органи фінансової діяльності, які реалізують повноваження під час витрачання публічних грошових коштів.

Література

1. Антологія лібералізму: політико-правничі вчення та верховенство права / упоряд. : С. Головатий, М. Козюбра, О. Сироїд ; відп. ред. С. Головатий ; наук. ред. С. Головатий, О. Сироїд, О. Волкова, А. Черевко; вст. сл. С. Головатий. – К. : Книги для бізнесу, 2008. – 836 с.
2. Бюджетний кодекс України : Закон України від 8 липня 2010 р. № 2456-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2010. – № 50. – Ст. 572.
3. Ларо Д. Нормы доказательственного права в налоговых спорах / Д. Ларо // Налоговед. – 2011. – № 2(86). – С. 73–80.
4. Педько Ю. Становлення адміністративної юстиції в Україні : [монографія] / Ю. Педько. – К. : Інституту держави і права імені В.М. Корецького Національної академії наук України, 2003. – 208 с.
5. Податковий кодекс України : Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI. // Відомості Верховної Ради України. – 2010. – № № 13–17. – Ст. 112.
6. Про вищу освіту : Закон України від 1 липня 2014 р. № 1556-VII // Відомості Верховної Ради України. – 2014. – № 37–38. – Ст. 2004.
7. Рекцигель Ш. Обжалование индивидуального налогового акта. Опыт Германии / Ш. Рекцигель // Налоговед. – 2012. – № 5(101). – С. 75–82.
8. Сергеева К. Обеспечение доказательств по гражданским делам : краткий обзор законодательств стран общего права / К. Сергеева // Арбитражный и гражданский процесс. – 2011. – № 11. – С. 42–45.
9. Филимонов Б. О бремени доказывания в уголовном процессе ФРГ / Б. Филимонов // Известия высших учебных заведений. Правоведение. – 1985. – № 5. – С. 72–75.

Анотація

Дамірчєв М. І. Класифікаційні критерії диференціації органів, що беруть участь в організації обігу публічних коштів: правові аспекти. – Стаття.

Стаття присвячена дослідженню проблеми позначення класифікаційних критеріїв диференціації органів, що беруть участь в організації обігу публічних коштів. У статті визначається, що основи структурування системи державних органів необхідно пов'язувати, передусім, з окремими видами державної діяльності, яка відповідає спрямованості в реалізації публічних завдань. Доведено, що такий критерій є основоположним під час функціонального розмежування

державних органів. Встановлено, що форми організації діяльності державних органів у сфері управління рухом публічних грошових фондів припускають кілька підстав класифікації: 1) участь у процесі державної діяльності; 2) участь у реалізації функцій державної влади; 3) участь, обумовлена об'єктом регулювання.

Ключові слова: державна діяльність, критерії класифікації, стадії руху публічних грошових коштів, система державних органів, публічні фонди грошових коштів, публічна фінансова діяльність.

Аннотация

Дамирчиев М. И. Классификационные критерии дифференциации органов, которые участвуют в организации обращения публичных средств: правовые аспекты. – Статья.

Статья посвящена исследованию проблемы определения классификационных критериев дифференциации органов, участвующих в организации обращения публичных средств. В статье определяется, что основы структуризации системы государственных органов необходимо связывать, прежде всего, с отдельными видами государственной деятельности, которая отвечает направленности в реализации публичных заданий. Доказано, что подобный критерий является основополагающим при функциональном разграничении государственных органов. Установлено, что формы организации деятельности государственных органов в сфере управления движением публичных денежных фондов допускают несколько оснований классификации: 1) участие в процессе государственной деятельности; 2) участие в ре-

ализации функций государственной власти; 3) участие, обусловленное объектом регулирования.

Ключевые слова: государственная деятельность, критерии классификации, стадии движения публичных денежных средств, система государственных органов, публичные фонды денежных средств, публичная финансовая деятельность.

Summary

Damirchuyev M. I. Classification criteria for the differentiation of bodies who are participated in the organization of current public funds: legal aspects. – Article.

The article is devoted to the study of the problem of distinguishing classification criteria for the differentiation of bodies involved in the organization of public funds circulation. The article determines that the basis of the structure of the system of state bodies should be linked primarily with certain types of public activities, which corresponds to the direction in the implementation of public tasks. It is proved that such a criterion is fundamental in the functional separation of state bodies. It was established that the forms of organization of the activity of state bodies in the field of management of the movement of public money funds suggest several grounds for classification: 1) participation in the process of state activity; 2) participation in the implementation of the functions of state power; 3) participation due to the object of regulation.

Key words: state activity, classification criteria, stage of public money movement, system of state bodies, public funds of funds, public financial activity.