

СОДЕРЖАНИЕ И ХАРАКТЕРНЫЕ ПРИЗНАКИ ГОСУДАРСТВЕННОГО ДОЛГА КАК ФИНАНСОВОЙ КАТЕГОРИИ Заверуха И.Б.

Действующая система определения государственного долга не позволяет отразить в целостности и соответствии фактическому положению вещей структуры государственно-го долга. Констатируется, что государственный долг де-факто и де-юре имеет и иные составляющие, кроме тех, которые связаны с осуществлением бюджетных заимствований (с государственным кредитом). Рассматривая содержание государственного долга в контексте иных финансово-правовых категорий, автор приводит собственное определение понятия «государственный долг».

Ключевые слова: государственный кредит, государственный долг, публичный долг, заимствования, бюджетные заимствования.

CONTENTS AND CHARACTERISTIC FEATURES OF THE PUBLIC DEBT AS THE FINANCIAL CATEGORY Zaveruha I.B.

The operating system definition of the public debt does not allow to reflect in integrity and conformity to a real state of things the structure of a public debt. It is stated that the public debt de facto and de jure has also other components, except those that are connected with realization of budgetary borrowing (with a public credit). Considering the content of the public debt in a context of other financially-legal categories, the author gives his own definition of concept «public debt».

Key words: public credit, state debt, borrowing, budgetary borrowing.

Надійшла до редакції 15.07.2010 р.

УДК 347.73

*Ю.О. Костенко, канд. юрид. наук, доцент
кафедри цивільного права і процесу
Донецький національний університет*

ОКРЕМІ АСПЕКТИ ВИЗНАЧЕННЯ ПРЕДМЕТА ПОДАТКОВО-ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ

Правова природа того чи іншого виду контролю визначається характером суспільних відносин, що виникають у відповідній сфері державного управління. Для з'ясування сутності податкового контролю, потрібно виділити те коло суспільних відносин, що попадає під податково-правову регламентацію. Можна це зробити виключно че-

рез визначення безпосередньо предмета останньої. Даному питанню у фінансово-правовій науці приділяють відповідну увагу у своїх роботах такі вчені, як А.В. Бризгалін, М.В. Кустова, М.П. Кучерявенко, Д.В. Вінницький, О. А. Ногіна, С. І. Белова, Г. В. Петрова, А.А. Козирєв [Див.: 4; 7; 11; 13; 15; 17; 18; 20]. Метою цієї статті є дослідження

місця й ролі відносин при здійсненні податкового контролю у предметі податково-правового регулювання.

Податкова діяльність держави зосереджена в напрямку утворення фондів коштів. Як вбачається, додаткового обґрунтування потребує позиція, що відносини у сфері оподаткування охоплюють ту частину фінансових відносин, яка виникає в процесі діяльності держави з приводу планомірного формування централізованих і децентралізованих грошових фондів з метою реалізації її завдань [17, с. 121]. Такий підхід аргументовано критикує М. В. Кустова, яка звертаючи увагу на те, що «предметом податкового права охоплюється лише частина відносин з формування державою й муніципальними утвореннями фондів коштів, а саме відносини, які пов'язані з вилученням податкових платежів, за межами якого рух коштів регламентується бюджетним правом» [13, с. 11].

Заслугує на увагу своєрідний підхід до визначення поняття «предмет податкового права» М.П. Кучерявенка, який, досліджуючи його підкреслює специфічність цієї царини суспільних відносин економічним і публічно-правовим змістом податків як основних джерел утворення державних фінансів через вилучення у формі обов'язкових

платежів частини суспільного продукту, що власне, і є предметом правового регулювання [15, с. 492]. Особливістю цих відносин є рух коштів у власність держави від платника до бюджету у формі податків і зборів. У цьому питанні слід погодитися з думкою вченого, що реалізуючи свої інтереси, держава може й не поєднувати їх із суспільними, формувати й підтримувати механізми в яких вони будуть суперечити один одному.

Дійсно, податки, як атрибут держави, можуть як збігатися, так і не збігатися з інтересами суспільства. Саме з таких міркувань, мабуть, науковець і не солідаризується з думкою Д.В. Вінницького, який вбачає «...сутність фінансової діяльності в акумулюванні, розподілі й використанні публічних фондів коштів безпосередньо в суспільних інтересах» [7, с. 60]. Гадаємо, що все ж таки точніше вести мову про державні інтереси. Ще С.Д. Ципкін, визначаючи майновий характер податкових відносин, стверджував, що невиконання податкового зобов'язання призводить до заподіяння матеріального збитку державі, порушенню загальнодержавних інтересів [30, с. 29].

Перш ніж ми більш детально перейдемо до аналізу відносин, які складають предмет податкового права, вважаємо доцільним

звернути увагу на наступне. Податковий контроль, як різновид фінансового, має всі принципові ознаки останнього й, безумовно, є формою виконання контрольної функції фінансів в оподаткуванні, що відбиває раціональне співвідношення, тенденції формування публічних грошових фондів за рахунок надходжень від податків і зборів. М.П. Кучерявенко, керуючись одним з постулатів теорії фінансів, теж характеризує податковий контроль як форму виконання контрольної функції фінансів, що є сукупністю дій стосовно перевірки зобов'язань суб'єктів з виконання обов'язків, пов'язаних з оподаткуванням [14, с. 383]. Дійсно, якщо підгрунтя контрольної функції фінансів становить рух фінансових ресурсів у централізованій і децентралізованій формах, то її реалізацією щодо оподаткування виступає контроль за надходженням грошових коштів до публічних грошових фондів. Як зазначають В.М. Родіонова й В.І. Шлейніков, саме в такий спосіб і здійснюється публічний контроль у сфері оподаткування [23, с. 16]. Ми приєднуємося до наведених точок зору, проте хотілося б звернути увагу на такий аспект: при характеристиці податкового контролю в сучасних умовах необхідно виділяти його прямий зв'язок з такою однією з найважливіших

функцій податків, якою є фіскальна. Відповідно до останньої податки виконують своє основне призначення – насичають доходну частину публічних грошових фондів.

Проаналізувавши різні підходи вчених до визначення предмета податкового права, зазначимо, що більшість із них в тій чи іншій формі вирізняють і грошовий характер податкових правовідносин, і організаційний. Так, на думку Г.В. Петрової, суспільні відносини в царині оподаткування безпосередньо пов'язані з державним податковим контролем та управлінням економічним і соціальним розвитком суспільства через механізм оподаткування. Відносини, що охоплюють різні сфери державних, майнових, владно-розпорядницьких відносин, саме і складають предмет податкового права. Далі вчена пише, що: норми, які встановлюють компетенцію і функції державних органів податкового регулювання й контролю, становлять інститут державного управління оподаткуванням [20, с. 27]. Із цієї позицією не погоджується О.А. Ногіна, яка справедливо зауважує: якщо виділяти правовий інститут державного управління оподаткуванням як самостійний, то, мабуть, треба включати до нього й норми, що регламентують процеси встановлення, введення і стягнення податків, зо-

крема, й норми законодавчого процесу, що не відповідає принципу однорідності норм правового інституту [18, с. 32]. Додамо від себе, що за такого підходу фактично розриваються процесуальні й матеріальні податкові норми, а інститут податкового контролю – яскравий приклад поєднання 2-х блоків норм.

О.В. Староверова предмет податкового права розуміє як відносини, пов'язані з сплатою податкових платежів, так і ті відносини, що виникають у зв'язку проведенням компетентними органами контролю за правильністю сплати податків і зборів [26, с. 50]. Близькою до висловленої є точка зору А.А. Козирева, який у предметі податкового права теж вирізняє відносини зі стягнення податків, що виявляються в процесі податкового провадження, тобто при обчисленні і сплаті конкретних видів податкових платежів. Сюди ж він відносить і відносини у сфері податкового контролю [11, с.16].

Автори підручника «Фінансове право» предмет податкового права тлумачать як систему однорідних фінансово-правових відносин, що регулюють порядок формування, встановлення, стягнення, зміни, скасування й контролю грошових внесків від платників до бюджетів та цільових позабюджетних фондів у виді податкових надходжень [28, с.274].

Більш широкий підхід до трактування досліджуваного поняття викладено С.І. Беловою, яка пропонує наступний варіант формулювання цієї категорії: «Предметом податкового права є суспільні відносини, що виникають з приводу встановлення, введення і стягнення податків і зборів з організацій і фізичних осіб у бюджетні й позабюджетні цільові фонди, здійснення податкового контролю, оскарження актів податкового контролю, дій (бездіяльності) посадових осіб і залучення їх до відповідальності при вчиненні податкових правопорушень» [4, с. 20-22].

Зауважимо, що окрему позицію займає Н.Д. Еріашвілі, який доходить висновку, що податково-правові норми на засадах владного юридичного підпорядкування в сукупності регулюють майнові відносини фізичних і юридичних осіб у податковій сфері, які і складають предмет податкового права [32, с. 227]. Проте ми не є прихильниками такого вузького підходу до визначення предмета податково-правового регулювання.

Ведучи мову про точність термінології, ми погоджуємося з тим, що центральне місце в системі податкових правовідносин займають відносини, які мають грошовий, майновий характер і безпосередньо пов'язані зі здійсненням податкових пла-

тежів зобов'язаними особами [Див.: 15, с. 258; 18, с. 24]. Разом із тим існування таких майнових відносин самих по собі, без управляючого впливу на них з боку держави є неможливим. Для забезпечення належного виконання своїх обов'язків по сплаті податкових платежів платники податків, інші зобов'язані особи змушені вступати у відносини, позбавлені безпосередньо майнового характеру (наприклад, відносини з обліку платників податків, проведення контролюючими органами податкових перевірок тощо). Як із цього приводу цілком влучно зауважує М.В. Кустова, такі відносини мають адміністративно-правову природу, оскільки, виникаючи у сфері управлінської (точніше, контрольної) діяльності органів виконавчої влади, вони позбавлені безпосередньо грошово-розподільного змісту [13, с. 13].

Ці відносини в буквальному значенні, безумовно, не є майновими, тому що не опосередковують рух коштів. Однак вони мають майнові цілі й виникають у сфері розподілу тягаря публічних витрат [Див.: 4, с. 22; 7, с. 70]. Наявність такого роду організаційних податкових відносин визначається інтересом держави, пов'язаним із забезпеченням одержання вчасно й у повному обсязі призначених їй податкових платежів. Той факт,

що ці відносини безпосередньо не обслуговують рух коштів, не заперечує характеристики фінансових відносин (у всій сукупності) як майнових, тому що як підкреслював С.Д. Ципкін, за кінцеву мету вони все ж таки мають рух коштів [30, с. 48].

Досліджуючи правову природу фінансових правовідносин, М.В. Карасьова обґрунтовано підсумовує, що фінансова діяльність держави й муніципальних утворень є управлінською, тобто допускає підпорядкування об'єкта цієї діяльності її суб'єкту – державі чи муніципальному утворенню в особі компетентних органів [9, с. 91]. Можна зробити припущення, що це положення дозволило деяким науковцям констатувати, що управлінська діяльність податкових, а в низці випадків і інших державних виконавчих органів стає невід'ємним елементом у механізмі оподаткування, що забезпечує ефективність його функціонування. У зв'язку із цим хотілося б приєднатися до думки тих учених, які обґрунтовують доцільність включення до предмета податкового права організаційних податкових відносин, пов'язаних із цією діяльністю, незважаючи на те, що вони позбавлені безпосередньо майнового змісту [13, с. 14; 18, с. 24].

При розгляді цього питання вбачається важливим звернути увагу на наступне. Серед на-

уковців висловлюється точка зору про неможливість використання категорій «управління» й «управлінські відносини» при характеристиці фінансової діяльності держави й муніципальних утворень, оскільки її здійснюють органи влади не тільки виконавчої, а й законодавчої та судової; в цьому разі виникають не управлінські, а організаційні відносини [Див.: 6, с. 20; 25, с. 92-93]. Вважаємо, що такий підхід закладає черговий спірний момент: ми зіштовхуємося зі спробою протиставити управлінські правовідносини організаційним, з чим ми не погоджуємося. Перш за все вважаємо, що до характеристики управлінських відносин з точки зору їх здійснення відповідним органом влади потрібно підходити дуже обережно. Ми не можемо залишити осторонь ті наукові концепції, що склалися сьогодні із цього приводу в науці адміністративного права й державного управління. Так, відповідно до першого – спеціального (вузького) підходу до розуміння цього питання сфера управлінської діяльності чітко корелюється зі сферою реалізації виконавчої влади, а її суб'єктами виступають органи виконавчої влади всіх рівнів, починаючи від вищих і закінчуючи виконавчою владою на місцях [Див.: 1, с. 261; 8, с. 8; 27, с. 45; 33, с. 19].

Водночас поняття «державне управління» може трактуватись і в широкому значенні, коли воно не асоціюється виключно з діяльністю виконавчої влади, а розглядається як спільна діяльність і взаємодія 3-х гілок державної влади, яка є відмінною від управління в приватному секторі й пов'язаного з формуванням державної політики й політичним процесом у цілому [Див.: 3, с. 15; 16, с. 91; 22, с. 10, 11; 31, с. 12].

Як уже зазначалося, фінансову діяльність здійснюють органи держави всіх 3-х гілок влади, чим і зумовлюється її відзнака від інших видів діяльності держави. У цьому контексті незаперечним позитивом є широкий спосіб тлумачення державного управління, що надасть можливість розбудувати системну модель такої діяльності і проілюструвати складну гамму зв'язків, що виникають між різноманітними державними органами в процесі її здійснення. Виходячи із цих міркувань вважаємо можливим при дослідженні цієї діяльності використовувати такі категорії, як «управління» й «управлінські відносини».

З урахуванням розгляду податкового контролю для нас має значення виключно перша стадія фінансової діяльності – формування публічних грошових фондів, чим зумовлюються ха-

ракти і сфера контрольованих дій. Ідеться про те, що, дотримуючись концепції поділу державної влади, потрібно чітко виокремити функціональну специфіку кожної з них у напрямку державної діяльності в податковій царині. Управління й контроль – тісно пов'язані одне з одним явищем. Процес управління складається з функціонально-логічних стадій, а контроль у процесі управління системою оподаткування, будучи сполучним елементом між управлінськими циклами, виступає самостійною стадією управління.

Контрольна діяльність відповідних органів є складовою частиною управляючого блоку механізму правореалізації у сфері податкових правовідносин. Вона вклинюється у правореалізаційні процеси з метою забезпечення їх точності, відповідності вимогам законності і служить важливим організаційно-юридичним засобом управління процесами застосування норм податкового законодавства. У процесі розгляду податкового контролю ми зіштовхуємося саме з виконавчо-розпорядницькою діяльністю органів держави. Підтвердженням цього є законодавчий підхід до закріплення переліку суб'єктів, наділених повноваженнями щодо податкового контролю [26].

Глибоке теоретичне дослідження управлінських відносин у царині фінансової діяльності, зокрема, місця державного фінансового контролю в системі соціального управління, дозволило О.Ю. Грачовій дійти висновку, що ці відносини, як один з найважливіших компонентів характеристики останнього, становлять собою управління соціальними процесами, в тому числі процесом здійснення значеної діяльності (наприклад, виконання повноважень податковими органами з контролю за дотриманням податкового законодавства) [29, с. 66-112]. У межах і в процесі такого управління виникають різні відносини, але при цьому їм притаманні спільні риси, що об'єктивно виражають принципову єдність їх сутності. Так, ст. 2 Податкового кодексу РФ до податкових відносин встановлення і введення податків і зборів; (б) зі стягування податків і зборів; (в) з податкового контролю та ін. [12, с. 5, 6]. Але незважаючи на певну специфіку кожної групи таких відносин, що може проявлятися у їх суб'єктному складі й об'єкті, правах та обов'язках сторін, усі вони вважаються податковими, врегульованими нормами податкового права. Отже, управлінські відносини є змістом і об'єктом управляючого впливу

на соціальні процеси, що здійснюються в правовій формі. У такому розумінні вони мають місце в будь-якій управлінській діяльності в тому числі й фінансовій, зокрема, в податковій. До особливостей управлінської діяльності відносять їх вольовий, владний та організаційний характер [29, с. 90].

Питання організаційних відносин викликало й викликає неабиякий науковий інтерес серед представників різних галузей права [Див.: 4, с. 21; 24, с. 8; 5, с. 19; 2, с. 459]. Так Г.І. Петров підкреслював, що організаційність у тому чи іншому ступені властива всім формам державної діяльності [20, с. 14], Ю.М. Козлов взагалі ототожнював організаційні відносини з управлінськими [10, с. 31- 40].

Ми дотримуємося позиції, що організація – це (а) впорядкованість, погодженість взаємодії частин цілого; (б) об'єднання всіх, хто здійснює ту чи іншу програму (ціль); (в) сукупність дій, що забезпечують взаємозв'язки між частинами цілого. Спрямованість організації на впорядкованість, на об'єднання зусиль

свідчить про її принципову єдність з управлінням, з одного боку, і про організаційний зміст процесу управління – з другого, що в результаті обов'язково відбувається й на змісті управлінських відносин [29, с. 91].

Таким чином, визначаючи місце й роль відносин при здійсненні податкового контролю в предметі податково-правового регулювання, слід виходити з наступного:

1) управлінські відносини у фінансовій сфері, в тому числі у межах податкового контролю, фактично виявляються в організаційних зв'язках між суб'єктом (уповноваженим органом держави) й об'єктом управління. При такому розумінні вони цілком відповідають організаційному змісту управління;

2) при визначенні конструкції «предмет податкового права» необхідно виділяти 2 групи відносин: (а) майнові, пов'язані з переходом права власності на майно від платника до бюджетів чи позабюджетних фондів, і (б) управлінські, пов'язані з контролем за правильністю відчуження на користь публічних суб'єктів платниками податків частини свого майна.

Список літератури: 1. Адміністративне право України: Підруч. / За ред. Ю.П. Битяка. – Х.: Право, 2001. – 428 с. 2. *Алехин А.А., Кармолицкий А.А., Козлов Ю.А.* Адміністративное право Российской Федерации: Учеб. – М.: ЗЕРЦАЛО, 1997. – 459 с. 3. *Атаманчук Г.В.* Обеспечение рациональности государственного управления. – М.: Юрид. лит., 1990. – 352 с. 4. *Белова С.И.* Налоговые правоотношения. – Саратов: СЮИ МВД России, 2005. – 128 с. 5. *Братусь С.Н.* Предмет и система советского гражданского права. – М.: Госюриздат, 1963. – 197 с. 6. *Веремеенко И.И.* К вопросу о предмете финансового права // Актуальные вопросы административного и финансового права: Сб. науч. тр. – Вып. 2. – М.: МГИМО (У) МИД России, 2004. – С. 5-20. 7. *Винницкий Д.В.* Российское налоговое право: проблемы теории и практики. – СПб.: Юрид.

Центр прес, 2003. – 397 с. **8. Власов В., Студеникин С.** Советское административное право: Учеб. – М.: Госюриздат, 1959. – 536 с. **9. Карасева М.В.** Финансовое правоотношение. – М.: Норма, 2001. – 288 с. **10. Козлов Ю.М., Полова Л.Л.** Административное право: Учеб. – М.: Юристъ, 2000. – 428 с. **11. Козырев А.А.** Понятие налогового права и его место в системе правовых норм российской Федерации // Право и политика. – 2002. – № 1. – С. 15-19. **12.** Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации части первой, части второй (постатейный). Действующая редакция 2009 г. – 3-е изд., перераб. и доп. / Авт. текста А.Б. Борисов – М.: Книжный мир, 2009. – 1184 с. **13. Кустова М.В.** Налоговое право России: Общ. ч.: Учеб. – М.: Юристъ, 2001. – 490 с. **14. Кучерявенко М.П.** Податкові процедури: права природа і класифікація. – К.: Алерта, 2009. – 460 с. **15. Кучерявенко Н.П.** Курс налогового права: В 6-ти т. – Т. 2: Введение в теорию налогового права – Харьков: Легас, 2004. – 600 с. **16. Лебедев М.П.** Государственные решения в системе управления социалистическим обществом. – М.: Юрид. лит., 1974. – 296 с. **17.** Налоги и налоговое право: Учеб. пособ. / Под ред. А.В. Брызгалова. – М.: Аналитика-Пресс, 1997. – 128 с. **18. Ногина О.А.** Налоговый контроль: вопросы теории. – СПб.: Питер, 2002. – 160 с. **19. Петров Г.И.** Советские административно-правовые отношения. – Л.: Изд-во ЛГУ, 1972. – 157 с. **20. Петрова Г.В.** Налоговые отношения: теория и практика правового регулирования. – М.: Оолита, 2003. – 360 с. **21.** 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. **22. Райт Г.** Державне управління. – К.: Основи, 1994. – 191 с. **23. Родионова В.М., Шлейников В.И.** Финансовый контроль: Учеб. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2002. – 320 с. **24. Савченко Л.А., Мельник О.П.** Правові проблеми процесу фінансового контролю. – К.: КиМУ, 2009. – 236 с. **25. Соколова Э.Д.** Правовое регулирование финансовой деятельности государства и муниципальных образований. – М.: ИД «Юриспруденция», 2009. – 264 с. **26. Староверова О.В.** Некоторые правовые аспекты организации налоговых правоотношений на современном этапе развития // Закон и право. – 2003. – № 4. – С. 48-52. **27. Тихомиров Ю.А.** Курс административного права и процесса: Учеб. – М.: Юринформцентр, 1998. – 798 с. **28.** Финансовое право: Підруч. / Відп. ред. О.П. Гетьманець. – Х.: Еспада, 2008. – 416 с. **29.** Финансовый контроль: Учеб. пособ. / Е.Ю. Грачева, Г.П. Толстопяченко, Е.А. Рыжкова. – М.: ИД «Камерон», 2004. – 272 с. **30. Цыпкин С.Д.** Правовое регулирование налоговых отношений в СССР. – М.: Госюриздат, 1955. – 76 с. **31. Чиркин В. Е.** Государственное управление. – М.: Юристъ, 2002. – 320 с. **32. Эриашвили Н.Д.** Финансовое право: Учеб. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, Закон и право, 2000. – 606 с. **33. Юсупов В.А., Волков Н.А.** Научные основы государственного управления в СССР. – Казань: Изд-во Казан. ун-та, 1972. – 98 с.

ОТДЕЛЬНЫЕ АСПЕКТЫ ОПРЕДЕЛЕНИЯ ПРЕДМЕТА НАЛОГОВО-ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ

Костенко Ю.А.

В статье анализируются научные подходы к определению предмета налогово-правового регулирования; выделяются особенности имущественных и организационных налоговых правоотношений; определено место отношений, возникающих при осуществлении налогового контроля в предмете налогово-правового регулирования.

Ключевые слова: контроль, государственное управление, налог, налоговый контроль, налоговое правоотношение.

SEPARATE ASPECTS OF DEFINITION OF A SUBJECT TAX-LEGAL REGULATION

Kostenko J.A.

Aspects of definition of subject of tax-legal regulation. In the article scientific approaches to definition of subject of tax-legal regulation are analyzed; Features of property and organizational tax legal relations are selected; Place of relations, arising at realization of tax control in subject of tax-legal regulation is determined.

Key words: control, government control, tax, tax control, tax legal relation.

Надійшла до редакції 15.07.2010 р.