
Науково-редакційна рада:

Голова науково-редакційної ради: *Мельник П. В.*, ректор Національного університету державної податкової служби України, доктор економічних наук, професор, член-кореспондент Національної академії педагогічних наук України, заслужений економіст України.

Члени науково-редакційної ради: *Воронова Л. К.*, заступник директора з наукової роботи НДІ фінансового права, доктор юридичних наук, професор, заслужений юрист України, академік НАПрН України; *Тихий В. П.*, доктор юридичних наук, професор, віце-президент НАПрН України, керівник Київського регіонального центру НАПрН України, академік НАПрН України; *Семчик В. І.*, доктор юридичних наук, член-кореспондент НАН України, академік НАПрН України; *Скрипнюк О. В.*, доктор юридичних наук, професор, академік НАПрН України.

Редакційна колегія:

Головний редактор: *Солдатенко О. В.*, доктор юридичних наук, доцент.

Заступник головного редактора: *Криницький І. Є.*, доктор юридичних наук, доцент.

Відповідальний редактор: *Касьяненко Л. М.*, доктор юридичних наук, доцент.

Члени редакційної колегії: *Антипов В. І.*, кандидат юридичних наук, професор, заслужений юрист України; *Білоус В. Т.*, доктор юридичних наук, професор; *Заверуха І. Б.*, доктор юридичних наук, професор; *Заруба П. І.*, кандидат юридичних наук, с.н.с.; *Кучерявенко М. П.*, доктор юридичних наук, професор, заслужений діяч науки і техніки України, академік НАПрН України; *Мережко О. О.*, доктор юридичних наук, доцент; *Монаєнко А. О.*, доктор юридичних наук, доцент; *Нечай А. А.*, доктор юридичних наук, доцент; *Орлюк О. П.*, доктор юридичних наук, професор, член-кореспондент НАПрН України; *Пришва Н. Ю.*, доктор юридичних наук, професор; *Рябченко О. П.*, доктор юридичних наук, професор; *Смелік В. Б.*, кандидат юридичних наук; *Тарангул В. Д.*, кандидат юридичних наук; *Тарангул Л. Л.*, доктор економічних наук, професор, заслужений діяч науки і техніки України; *Тимченко Л. Д.*, доктор юридичних наук, професор; *Трофімова Л. В.*, кандидат юридичних наук, с.н.с.; *Федчук С. І.*, кандидат юридичних наук.

Рекомендовано до друку Вченою радою Науково-дослідного інституту фінансового права
Національного університету державної податкової служби України
(протокол № 2 від 15.05.2012 р.)

Фахове видання юридичного спрямування
(постанова президії ВАКУ України від 8 липня 2009 року № 1-05/3)

Редакційна колегія не завжди поділяє позицію авторів.
За точність викладеного матеріалу відповідальність покладається на авторів.
Рукописи рецензуються редакційною колегією.
Зміни до тексту, його перейменування та скорочення, що впливають на зміст матеріалів, вносяться редакцією за погодженням з автором.
У разі передруку матеріалів посилання на журнал „Фінансове право” обов’язкове.

Свідоцтво про державну
реєстрацію друкованого засобу
масової інформації
КВ № 12297-1181 Р
від 13.02.2007 р.

Адреса інституту: вул. Карла Маркса, 31, м. Ірпінь, Київська обл., Україна, 08201,
НДІ фінансового права Національного університету ДПС України.
Веб-сайт: <http://ndi-fp.asta.edu.ua>.
E-mail: ndi@asta.edu.ua.

© Науково-дослідний інститут фінансового права

Засновник
Науково-дослідний інститут
фінансового права Національного
університету ДПС України

Щоквартальний
науковий журнал

Видається
з вересня 2007 року

УДК 347.73

ЗМІСТ

ТЕОРІЯ ФІНАНСОВОГО ПРАВА		THEORY OF FINANCIAL LAW	
<i>Я. М. Буздуган</i>		<i>Buzdugan Y. M.</i>	
Теоретико-правові засади благодійних надходжень	4	Theoretical and legal principles of donations	
<i>В. В. Хохуляк</i>		<i>Khokhuliak V. V.</i>	
Предмет науки фінансового права у розумінні вчених кінця XIX – початку XX століття	6	The article of science of financial law in understanding of scientists of end of XIX – are beginnings of XX centuries	
ПОДАТКОВЕ ПРАВО		TAX LAW	
<i>А. С. Алимбекова</i>		<i>Alimbekova A. S.</i>	
Нововведення в законодавство Російської Федерації о налогах и сборах в порядке проведения проверок взаимозависимых лиц	10	Innovations in the legislation of the Russian Federation on taxes and fees as carrying out checks of interdependent persons	
<i>Е. С. Дмитренко</i>		<i>Dmitrenko E. S.</i>	
Проблеми правового регулювання повноважень органів Державної податкової служби України у сфері забезпечення фінансової безпеки держави	12	Problems of the legal adjusting of plenary powers of organs of Government tax service of Ukraine in the field of providing of financial safety of the state	
<i>І. Є. Криницький</i>		<i>Krinickiy I. E.</i>	
Податкова пільга як елемент правового механізму податкового платежу	16	Tax benefit as a component of the legal mechanism for tax payment	
<i>Н. В. Шкільова</i>		<i>Shkilova N. V.</i>	
Особливості визначення податкового зобов'язання фізичних осіб на межі приватного та публічного регулювання	20	Features of tax liability individuals on the edge of private and public regulation	
БЮДЖЕТНЕ ПРАВО		BUDGET LAW	
<i>А. М. Касьяненко</i>		<i>Kasyanenko A. M.</i>	
Порушення норм бюджетного законодавства як застосування фінансової відповідальності	23	Violation of norms of budgetary legislation as a reason of financial responsibility	
<i>М. Б. Разгильдиева</i>		<i>Razgil'dieva M. B.</i>	
Проблеми інститута бюджетно-правової відповідальності в бюджетном праві Росії	27	Problems of institute of budgetary-legal responsibility in a budgetary right of Russia	
АДМІНІСТРАТИВНЕ ПРАВО		ADMINISTRATIVE LAW	
<i>Н. В. Добрянська</i>		<i>Dobrianska N. V.</i>	
Актуальні питання законодавчого регулювання адміністративної відповідальності та її систематизації	31	The importance of legislative regulation of administrative responsibility and its systematization	
<i>О. С. Кальян</i>		<i>Kalian O. S.</i>	
Адміністративні та фінансово-правові засади діяльності європейського кагалу на українських землях у XIX столітті	34	Administrative and financially-legal principles of activity of the Jewish bedlam on Ukrainian earth in XIX century	
<i>В. П. Печуляк</i>		<i>Pechulyak V. P.</i>	
Лісовий фонд чи лісові землі: проблемні питання понятійного апарату у сфері державного регулювання лісгосподарських відносин	38	Forest resources or forest lands: debatable issues of the conceptual framework in the sphere of state regulation of forestry relations	

Ірпінь
2012



Я. М. Буздуган,

кандидат юридичних наук, доцент кафедри
конституційного, адміністративного та
фінансового права, університет „Україна”

ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ БЛАГОДІЙНИХ НАДХОДЖЕНЬ

У статті досліджено теоретико-правові засади та вітчизняну практику мобілізації благодійних надходжень у централізовані та децентралізовані грошові фонди держави, а також можливість зростання їх ролі як альтернативного джерела фінансового забезпечення соціально-культурної сфери України.

В статье исследованы теоретико-правовые основы и отечественная практика мобилизации благотворительных поступлений в централизованные и децентрализованные денежные фонды государства, а также возможность увеличения их роли как альтернативного источника в финансовом обеспечении социально-культурной сферы Украины.

The theoretical and legal principles as well as the analysis of domestic practice of donations mobilization as one of the types of non-tax revenues to the centralized and decentralized monetary funds of the state, as well as the peculiarities of their role growth as an alternative source in the financial support of social and cultural spheres of Ukraine are researched in this article.

Ключові слова: благодійні надходження, неподаткові надходження, власні надходження.

В умовах переходу України до демократичних засад життя, утвердження шкали гуманістичних цінностей, розбудови громадянського суспільства зростає роль благодійних надходжень як альтернативного джерела фінансового забезпечення соціально-культурної сфери держави.

Виконання державних зобов'язань у галузі освіти, охорони здоров'я, соціального захисту населення, навіть в обмеженому обсязі, без залучення позабюджетних джерел фінансування неможливе. Тому сьогодні особлива увага має приділятися створенню багатоканальної системи фінансового забезпечення даної сфери суспільних відносин.

Фінансове забезпечення виступає необхідною умовою ефективного функціонування установ соціально-культурної сфери будь-якої організаційно-правової форми, яке узагальнюється у сумі коштів, що спрямовуються для ведення відповідної діяльності з метою досягнення поставлених цілей і завдань, та здійснюється у різних формах, поєднання яких залежить від мети діяльності, нормативно-правових обмежень, фінансових можливостей.

В. Опарін вирізняє такі форми фінансового забезпечення, як зовнішнє фінансування, самофінансування, кредитування. Зовнішнє фінансування полягає у виділенні коштів певним суб'єктам на безповоротній і безоплатній основі. Учений наголошує, що це можуть бути також кошти громадських організацій даної країни та з-за кордону, гранти міжнародних організацій тощо [8, с. 59]. До зовнішнього фінансування можна також віднести благодійні надходження, які мають особливі умови формування та використання. Потрібно підкреслити, що благодійна, гуманітарна, спонсорська допомога, гранти міжнародних організацій починають відігравати значну роль у фінансовому забезпеченні соціально-культурної сфери. Зазначені надходження, відповідно до нормативно-правових актів, належать до власних надходжень, які за формою залучення коштів є безповоротною фінансовою допомогою та виступають одним із джерел безповоротного фінансування [1, с. 92].

Благодійні надходження належать до неподаткових надходжень і на сьогодні є найменш дослідженою правовою та економічною категорією.

Серед провідних вітчизняних учених, юристів та економістів питаннями наповнення державного і місцевих бюджетів шляхом використання неподаткових платежів, одним із видів яких є благодійні надходження, займалися М. Азаров, Л. Воронова, В. Дем'янишин, Т. Єфименко, О. Кириленко, М. Кучерявенко, О. Музика-Стефанчук, Ц. Огонь, О. Орлюк, В. Опарін, В. Федосов, С. Юрій, Ф. Ярошенко та інші. Однак практично відсутні дослідження, які стосуються вивчення благодійних надходжень.

Метою статті є дослідження теоретико-правових засад та вітчизняної практики благодійних надходжень як універсального виду неподаткових надходжень, а також можливість забезпечення зростання їх ролі у складі доходів Державного та місцевих бюджетів України.

Неподаткові надходження, як джерело доходів державних і місцевих бюджетів, в умовах розбалансованої економіки та постійного пошуку додаткових джерел наповнення бюджетів набувають дедалі більшого значення, а тому виникає необхідність у детальній дослідженні їх сутності, з визначенням тих основних критеріїв та ознак, які характерні і для податкових надходжень (платежів).

Як указує професор В. Дем'янишин, „у вітчизняній економічній літературі відсутня наукова дискусія щодо соціально-економічної сутності неподаткових надходжень, унаслідок чого складається враження, що цей вид надходжень відіграє винятково статичну роль у доходах бюджету”. Водночас в останні роки помітне деяке поживлення в цьому питанні [4, с. 57].

Так, у монографії „Доходи бюджету України: теорія та практика» Ц. Огонь указує на те, що неподаткові надходження – це „... добровільні компенсаційні платежі, а також штрафи і пені, не пов'язані з податковим законодавством” [7, с. 73].

У Фінансовому словнику А. Загородній, Г. Вознюк, Т. Смовженко зазначають, що „... платежі неподатко-



ві – це разові та випадкові надходження до бюджету, які не мають прямого призначення формувати доходи бюджету” [6, с. 338].

У підручнику „Бюджетний менеджмент” В. Федосов підкреслює, що „неподаткові доходи формуються від продуктивної діяльності держави та від реалізації її майнових прав” [3]. У цьому визначенні автор указує безпосередньо на види та джерела неподаткових надходжень. Зокрема, доходи від продуктивної діяльності надходять від підприємницької діяльності держави (державний сектор економіки) та від надання певних послуг, а доходи від майнових прав – у вигляді доходів від використання державного майна та угідь. Проте у даному визначенні не вказується мета та призначення мобілізації цих доходів.

У Бюджетному кодексі України зазначено, що неподатковими надходженнями визнаються: доходи від власності та підприємницької діяльності; адміністративні збори та платежі, доходи від некомерційної господарської діяльності; інші неподаткові надходження. Таке визначення дається і у значній кількості навчальної і наукової літератури з питань формування доходів бюджету. У цих визначеннях перераховуються тільки види неподаткових надходжень.

Автори монографії „Державна фінансова політика та прогнозування доходів бюджету” (М. Азаров, Ф. Ярошенко, Т. Єфименко та інші) зауважують, що неподаткові надходження здебільшого залежать від їхнього узгодження з головними показниками економічного розвитку країни. На думку В. Дем’янишина, сутність неподаткових надходжень полягає в тому, що вони відображають розподільчі відносини, пов’язані з формуванням централізованого фонду грошових коштів держави шляхом непримусового відчуження частини грошових доходів і нагромаджень юридичних і фізичних осіб. У цьому визначенні підкреслюється, що неподаткові надходження є однією з форм мобілізації коштів до централізованого фонду держави. Процес акумуляції коштів пов’язаний з розподілом і перерозподілом ВВП за допомогою непримусового вилучення частини доходів і нагромадження окремих суб’єктів розподільчих відносин, до яких належать юридичні та фізичні особи [5, с. 450].

І. Сидор вважає, що друга частина визначення стосовно непримусового відчуження частини грошових доходів є суперечливою, оскільки ряд неподаткових платежів (за видобуток природних ресурсів, збори, штрафи та санкції) передбачають фіскальний (обов’язковий) характер. На думку науковця, неподаткові надходження – це сукупність розподільчих відносин примусового, обов’язкового характеру, які виникають між державою та юридичними і фізичними особами з приводу формування централізованих фондів грошових коштів (державного і місцевих бюджетів) із застосуванням неподаткового механізму мобілізації платежів з метою подальшого їх використання для задоволення суспільних потреб. У даному визначенні наголошується на примусовому та обов’язковому характері розподільчих відносин відповідно до таких міркувань:

1. Хоча, як підкреслює більшість авторів, неподаткові надходження формуються за рахунок надання благ, дозволів та переваг для платників, а тому вони

мають непримусовий характер, І. Сидор все-таки апелює такій думці. Адже плата, збір, платіж будь-якого характеру відображають втрату доходу платника на користь іншого суб’єкта (держави). За умови, якщо юридична чи фізична особа бажає отримати від проведення операції дохід чи прибуток, вона зобов’язана сплатити певну суму грошових коштів за дозвіл на проведення операції. За умови несплати такий дозвіл державою не надається. Виникає запитання: яка різниця, з позиції платника, у такій сплаті між податком і неподатковим платежем? Адже, отримуючи прибуток, платник зобов’язаний сплатити податок на прибуток, так само і отримати дозвіл можна після сплати відповідного платежу. А тому, на думку І. Сидор, неподаткові платежі мають примусовий та обов’язковий характер, як і податкові платежі. Єдиною відмінністю між податковими і неподатковими платежами виступає метод їх мобілізації до бюджету.

2. Примусовий та обов’язковий характер окремих видів неподаткових платежів, порівняно з податковими платежами, проявляється більшою мірою на основі тих міркувань, що податки сплачуються з отриманого доходу чи прибутку, а неподаткові платежі необхідно сплатити до моменту отримання доходу чи прибутку у вигляді плати, збору, перерахування певних сум за одержання права на здійснення відповідних дій (оренда та ін.) [9, с. 116].

Обґрунтовуючи своє визначення стосовно неподаткових надходжень, І. Сидор залишила поза увагою благодійні надходження, які, на відміну від податкових та багатьох видів неподаткових надходжень, мають не примусовий і не обов’язковий, а добровільний характер.

На основі зазначеного вище можна зробити висновок, що однією зі складових бюджетів різних рівнів є неподаткові надходження, які у доходах зведеного бюджету становлять п’яту частину. Абсолютні показники неподаткових надходжень за різними видами бюджетів коливаються в часі. Однак це коливання не є значним порівняно з іншими складовими, а тому їх частка у кризовому періоді не зменшилася. Детальна динаміка мобілізації неподаткових надходжень у розрізі окремих видів указує на те, що найбільшу частку становлять власні надходження бюджетних установ [9, с. 119]. Варто зазначити, що у структурі власних надходжень бюджетних установ певну вагу мають благодійні надходження.

У результаті проведеного дослідження та узагальнення численних визначень можна дійти висновку, що благодійні надходження – це сукупність розподільчих відносин не примусового, не обов’язкового, а добровільного характеру, які виникають між державою і юридичними та фізичними особами з приводу формування централізованих і децентралізованих фондів грошових коштів із застосуванням спеціального правового механізму мобілізації.

Найбільш характерною ознакою благодійних надходжень є добровільність сплати. Благодійні надходження мають особливі умови формування та використання, що врегульовані як загальним (Конституція України, Бюджетний кодекс України, Податковий кодекс України, Постанова Кабінету Міністрів України „Про затвердження переліку груп власних надхо-



джерель бюджетних установ, вимог щодо їх утворення і напрямків використання” від 17.05.2002 р. № 659), так і спеціальним (Закон України „Про благодійництво і благодійні організації”) законодавством.

Таким чином, благодійні надходження постають як певна універсальна категорія суспільного життя та фінансових відносин, особливий вид неподаткових надходжень до централізованих і децентралізованих фондів грошових коштів, що базується на вільному волевиявленні учасників цих відносин, які прагнуть до забезпечення оптимального задоволення суспільних потреб.

Потенційним джерелом благодійних надходжень може бути частка від доходів, отриманих представниками середнього класу, тому формування і підтримка цієї соціальної групи має стати важливим завданням правової та фінансової політики держави та її складових: податкової, митної, бюджетної і соціальної.

У період фінансово-економічної кризи та з метою подолання її негативних наслідків питання пошуку альтернативних джерел наповнення державної скарбниці стоїть, як ніколи, гостро. Тому будь-який додатковий фінансовий ресурс, зокрема такий, як благодійні надходження, і створення умов для можливості їх зростання, є на сьогодні досить актуальною проблемою.

Публічно-правовий вплив на регулювання фінансової системи передбачає участь держави та гарантування нею сталих фінансових потоків для забезпечення відповідних функцій управління і розвитку. Саме з цих позицій фінансова діяльність держави поєднує в собі як управління рухом власних (державних) коштів, так і певний вплив на обіг коштів окремих еко-

номічних одиниць.

Список використаної літератури

1. Буздуган Я. Роль благодійних організацій як суб’єктів фінансового права у вирішенні соціальних проблем суспільства / Я. Буздуган // Науково-практичний господарсько-правовий журнал „Підприємництво, господарство і право”. – 2010. – № 12. – С. 91–94.
2. Бюджетний кодекс України : від 23.12.2010 р. № 2856-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2010. – № 50–51. – Ст. 572.
3. Бюджетний менеджмент: підручник / [Федосов В., Опарін В., Сафонова Л. та ін.]; за заг. ред. В. Федосова. – К. : КНЕУ, 2004. – 864 с.
4. Дем’янишин В. Г. Неподатковий механізм мобілізації доходів бюджету / В. Г. Дем’янишин // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка і право). – 2007. – № 4. – С. 56–62.
5. Державна фінансова політика та прогнозування доходів бюджету України : монографія / [М. Я. Азаров, Ф. О. Ярошенко, Т. І. Єфименко та ін.]. – К. : НДФІ, 2004. – 712 с.
6. Загородній А. Г. Фінансовий словник / Загородній А. Г., Вознюк Г. Л., Смовженко Т. С. – 2-ге вид. виправл., і доповн. – Львів : Центр Європи, 1997. – 576 с.
7. Огонь Ц. Г. Доходи бюджету України : теорія та практика : [монографія] / Огонь Ц. Г. – К. : КНТЕУ, 2003. – 580 с.
8. Опарін В. М. Фінанси (Загальна теорія) / Опарін В. М. – К., 2002. – 240 с.
9. Сидор І. Неподаткові надходження в контексті наповнення державного та місцевих бюджетів України / І. Сидор // Науковий журнал Тернопільського національного економічного університету „Світ фінансів” // . – 2011. – № 3. – С. 113–122.

Стаття надійшла до редакції 27.04.2012 р.

УДК 347.73

В. В. Хохуляк,

кандидат юридичних наук, доцент, доцент кафедри конституційного, адміністративного і фінансового права, Чернівецький факультет Національного університету „Одеська юридична академія”

ПРЕДМЕТ НАУКИ ФІНАНСОВОГО ПРАВА У РОЗУМІННІ ВЧЕНИХ КІНЦЯ ХІХ – ПОЧАТКУ ХХ СТОЛІТТЯ

У статті розглянуто основні підходи до визначення предмета науки фінансового права дослідниками кінця ХІХ – початку ХХ століття. Охарактеризовано основні засади економічної та юридичної догматики в межах предмета науки фінансового права.

В статье рассмотрены основные подходы к определению предмета науки финансового права исследователями конца ХІХ – начала ХХ века. Дана характеристика основным началам экономической и юридической догматики в рамках предмета науки финансового права.

In the article the basic going is probed near determination of the article of science of financial law by the researchers of end of ХІХ – are beginnings of ХХ centuries. The basic beginnings of economic and legal dogmatic descript within the framework of the article of science of financial law.

Ключові слова: фінансове право, наука фінансового права, фінансова наука, предмет науки фінансового права.

Глибокі економічні реформи 60–80 років ХІХ століття докорінно змінили господарську та фінансову системи тогочасного суспільства, стали підвалинами його економічної модернізації. Розвиток ринкових

відносин вимагав створення відповідної фінансово-кредитної системи, побудованої на належній теоретичній основі. В історії науки фінансового права даний період став базою для переходу від емпіричних



спостережень та історичних нарисів до аналітичних досліджень і побудови теоретичних систем. З моменту виокремлення науки фінансового права як самостійної галузі знань об'єктивною основою її розвитку була еволюція грошового господарства та зміна сутності, форм організації та ролі публічних фінансів, реформування фінансової системи держави. Особливою проблемою при здійсненні теоретичних досліджень на момент становлення вітчизняної фінансово-правової науки у вказаний історичний період було визначення її змісту та відмежування від економічної фінансової науки й історії фінансів. Вирішення даної проблеми шляхом догматичної розробки предмета науки фінансового права вважалося першочерговим завданням для заповнення існуючих теоретичних прогалин і головною передумовою подальшого становлення фінансово-правової науки як цілісної системи знань [1, с. 3].

У даній статті ставиться за мету охарактеризувати підходи до визначення предмета науки фінансового права дослідниками кінця XIX – початку XX століття на етапі її становлення як самостійної теоретичної дисципліни, встановити основні критерії трактування предмета науки фінансового права як складової юриспруденції.

Аналізуючи праці, присвячені фінансово-правовій проблематиці кінця XIX – початку XX століття, ми можемо виділити два підходи до трактування предмета науки фінансового права, що сформувалися в цей період. Відповідно до першого підходу предметом науки фінансового права є фінансове господарство держави: його сутність, структура, форми та методи державної фінансової політики тощо. У межах даного напрямку здійснювалася, за словами А. М. Зака, розробка економічної догматики науки фінансового права [3, с. 4]. Такий підхід сформувався під впливом німецької наукової школи фінансів, що набула особливо поширення в російській імперській науці. Зокрема, видатний німецький економіст К.-Г. Рау відзначав, що наука про устрій державного господарства або про кращий спосіб задоволення державних потреб матеріальними цінностями називається наукою про фінанси і становить частину політичної економії [17, с. 4]. У розумінні представників німецької школи фінансів XVIII–XIX століть наука фінансового права (фінансова наука) визначалася як сукупність знань, що відображають реальні дії держави відносно ведення власного фінансового господарства. Як стверджував К. Гоффман, фінансове право – це насамперед сукупність законодавчих постанов про фінансово-правовий устрій і державне управління фінансами. Його думку розвивав Л. Штейн, указуючи на те, що фінансове право – це сукупність правил, які обмежують вплив державної влади [2, с. 496].

Найбільш послідовними розробниками економічної догматики предмета науки фінансового права серед російських учених були В. О. Лебедев, І. І. Патлаєвський, І. І. Янжул, І. Х. Озеров та ряд інших. Зокрема, В. О. Лебедев відзначав: „Взагалі, всі засоби, якими держава може володіти для реалізації своїх цілей, незалежно від того, чи ці засоби містяться у приватних коштах громадян, чи у речових матеріалах, капіталах, грошових зборах тощо – усі вони повинні називатися

фінансами. Господарська діяльність держави, спрямована на набуття матеріальних засобів, становить фінансове господарство. Правила фінансового господарства, втілені у законодавчі норми, є фінансовим законодавством або фінансовим правом. Теоретичне дослідження всіх цих основних понять, тобто фінансів, фінансового господарства і фінансового права, становить фінансову науку” [12, с. 36]. Такої самої позиції дотримувався І. І. Патлаєвський, який писав: „У державному господарстві господарем є держава. А оскільки все існування держави просякнуте ідеєю права, то всі органи держави у своїй діяльності встановлюються позитивним законодавством. Тому організація господарства даної держави, а також способи господарського управління у будь-якій державі визначаються позитивним правом або фінансовим законодавством. По суті, фінансове позитивне законодавство або фінансове право держави є практичним додатком положень науки фінансів до умов даної держави, втіленим у форму закону. На цій підставі науку про державне господарство країни називають також наукою фінансового права” [16, с. 21]. Як указував І. І. Янжул, головним завданням фінансової науки є дослідження способів найкращого задоволення матеріальних потреб держави. Аналізуючи відмінності державного аналізу від приватного, учений, крім масштабів та складності, зараховував до його специфічних рис такі: держава має певну мету, суверенність, довговічність тощо. Із зовнішньої мети, яка у загальному вигляді може бути визначена як благо народу, впливає основоположний принцип фінансів: у державному господарстві доходи мають зумовлюватися витратами, а не навпаки, як у приватному господарстві. Стан державного господарства цілком залежить від добробуту всього народу, а тому воно має вестися за якомога повного, всебічного врахування потреб народної економії [21, с. 15].

Визначаючи фінансове господарство держави предметом науки фінансового права, дослідники фактично одностайно наголошують на його публічному характері. Ознака публічності фінансів і фінансового господарства є одним з головних критеріїв об'єкта науки фінансового права. Одним з перших окреслив проблему співвідношення інтересу держави, провінції та громади Р. Кауфман, зазначивши при цьому, що загальний суспільний інтерес є диференційованим, може виражатися і забезпечуватися не тільки державою, а й безпосередньо громадами [9, с. 28]. Як підкреслював Л. В. Ходський, відмінність державного господарства від приватного, як і відмінність державних фінансів від фінансів приватних, полягає у різних шляхах і засобах задоволення існуючих потреб суб'єкта, відповідно – держави й окремого громадянина [20, с. 14].

Усвідомлення первинності народногосподарських інтересів відносно фіскальних відобразилося у науці фінансового права щодо трактування податку та розробки принципів оподаткування. У зв'язку з цим при вивченні проблем державного фінансового господарства особлива увага приділялася обґрунтуванню доцільності, ефективності та аналізу соціально-правових наслідків оподаткування. Професор Київського університету Г. Д. Сидоренко зазначав, що при встановленні податків уряд має пам'ятати, що постійний і гарантований дохід з них можливий при сталості доходів приват-



них господарств громадян, що надмірною експлуатацією останніх він виснажує ґрунт, який живить фінанси, і готує їх розлад. Отже, уряд має піклуватися про народне господарство з власного інтересу [18, с. 10].

На думку В. О. Лебедева, І. Ю. Патлаєвського, І. І. Янжула, фінансово-правова наука може вказувати тільки на те, що може бути зараз і в даній місцевості. На основі цього робився висновок, що наукові положення завжди умовні і не мають загального характеру. Такої позиції дотримувалися і інші представники російської науки фінансового права [1, с. 14]. „Взагалі фінансова наука складалася під сильним впливом напрямів, які мали місце в політичній економії, – писав І. Х. Озеров. – Щодо методу фінансової науки, то до неї застосовані і дедукція, і індукція. На її методологію чинять вплив течії політичної економії: так, дедуктивний метод, застосований Д. Рікардо до останньої, був перенесений ним і у фінансову науку, а історична школа, що виступила з індукцією, намагалася поширити її і на вивчення фінансів” [14, с. 18].

Трактування предмета науки фінансового права виключно в економічній площині фактично нівелювало її юридичний характер. Унаслідок цього у вітчизняній правовій та економічній літературі вказаного періоду панівною була позиція щодо віднесення науки фінансового права до складу економічної фінансової науки. Так, М. М. Капустін зазначав: „Інколи помітне прагнення надати вченню про фінанси характеру юридичної науки, що виражається в терміні „фінансове право”. Нема потреби доводити непридатність такого терміна. Називати правом вчення про фінанси так само мало підстав, як і виділяти вчення про всі засоби досягнення завдань держави в особливій юридичній науці...” [10, с. 1]. У цілому не погоджуючись зі вказаним твердженням М. М. Капустіна, В. О. Лебедев писав: „Фінансова наука не дає безумовно твердих юридичних норм, оскільки належить до економічних наук, а закони даних наук змінюються з часом” [12, с. 10]. На алогічності фінансового права як самостійної юридичної дисципліни наполягав І. Х. Озеров, звертаючи увагу на те, що державні урядові інститути не здійснюють узгодженої діяльності через суперечності соціальних інтересів [14, с. 9]. Ще одним наслідком вказаного розуміння науки фінансового права було віднесення її до допоміжних, другорядних учень економічної науки. Услід за німецьким ученим А. Вагнером, який визначав фінансове право як допоміжну систему знань, що посідає місце в теорії фінансів після приватної економії, політичної арифметики, історії і статистики фінансів, більшість представників російської школи фінансового права вбачала її місце як складової фінансової науки, поряд з фінансовою теорією, історією та статистикою [7, с. 17].

Таким чином, характеризуючи перший підхід до розуміння предмета науки фінансового права, можна відзначити, що дана галузь знань на кінець ХІХ століття являла собою, за образним, на наш погляд, дуже влучним виразом А. М. Зака, „...взірець соціологічно-каузального вивчення фінансових інститутів, їх еволюції, складених економістом” [3, с. 6]. Подібний підхід мав ряд суттєвих теоретичних недоліків. Комплексний економіко-юридичний характер призводив до нерозрізнення, взаємозаміни понять: „фінанси” та „фінансове право”, „фінансова наука” та „наука фінансового права”, що не сприяло розвитку власного понятійно-категорійного апарату даних наук, ускладнювало вироблення і застосування власного ме-

тодологічного інструментарію. Вирішального значення набув факт відносно пізньої самостійності фінансового права і його історії як науки та взаємозв'язок із суміжними дисциплінами, що формувалися майже одночасно. У наукових працях вказаного історичного періоду фактично наскрізною є тенденція, коли у роботі під назвою „Фінансове право” під поняттям науки фінансового права розкривається зміст фінансової науки і навпаки. Прикладом може бути підручник В. О. Лебедева „Фінансове право” (1882–1885 рр.) [12], який названий сучасниками фінансовою енциклопедією і перевиданий у багатьох європейських країнах.

Представники другого підходу, серед яких потрібно особливо виділити І. Т. Тарасова, С. І. Іловайського, А. М. Зака, Г. І. Тіктіна, вважали домінуючою юридичну складову предмета науки фінансового права. Зокрема, на думку І. Т. Тарасова, фінансово-правова наука була результатом еволюції економічної фінансової науки, яка „... завдяки впливу історичної школи та вченню про правову державу піднеслась до значення науки фінансового права і в якій знайшло вираження те основне начало, що як здобуття засобів на користь держави, так і їх витрати повинні бути правомірними і державницькими” [19, с. 4]. Характеризуючи науку фінансового права як науку про правові норми, що регулюють сферу державного фінансового господарства, І. Т. Тарасов вважав, що її зміст повинен становити систематичний виклад правил та норм, що визначають завдання, органи, межі, принципи, засоби та відповідальність фінансового управління, відповідність сформованим поняттям про мету держави, про політико-громадянську свободу та корінні умови добробуту окремих громадян і всього народу [19, с. 7].

Особливий внесок у розробку юридичної догматики предмета фінансово-правової науки вніс С. І. Іловайський. У своїй праці „Визначення, зміст та значення науки фінансового права...” [4], що була одним з перших спеціальних наукових досліджень з окресленої проблематики в історії вітчизняної правової науки, автор зазначав: „Фінансова наука у вузькому значенні цього слова повинна досліджувати явища фінансового господарства та визначення основних його закономірностей. Однак кожна цивілізована держава має власні закони, які визначають і регулюють її фінансовий устрій і управління. Сукупність юридичних норм і законів, за якими держава веде власне господарство, становить фінансове право. Отже, фінансова наука – це фінансова теорія, яка відповідає на питання, яким повинно бути фінансове господарство відповідно до сьогоднішніх уявлень. Наука фінансового права – це наука, яка відповідає на питання, яким є фінансове господарство держави в дійсності. На підставі цього найбільш доцільно називати нашу науку наукою фінансового права” [4, с. 12].

Ідеї С. І. Іловайського розвинув його учень та послідовник Г. І. Тіктін. Відносячи науку фінансового права до складу фінансової науки, що, як вже було сказано вище, відповідало панівній у даний період науковій доктрині, автор вважав її такою галуззю, що найбільш розробляється та відособлюється в окрему теоретичну дисципліну. При цьому Г. І. Тіктін наполягав на першочерговому значенні правового елементу в предметі науки фінансового права, завданням якої є „систематизація норм позитивного, діючого у певному місці і у певний час фінансового права, шляхом застосування всіх доступних юридичному



мисленню методів” [7, с. 18].

Положення Г. І. Тіктіна, викладені у підручнику „Фінансове право”, опублікованому за редакцією М. П. Яснопольського, були дуже високо оцінені у фінансово-правовій літературі вказаного періоду. Зокрема, А. М. Зак назвав цю працю „...першим в історії фінансової науки дослідженням, присвяченим юридичній розробці фінансів, яке, безсумнівно, відкриває цілу епоху” [3, с. 3–4]. У науковій рецензії, розміщеній у журналі „Русская мысль”, так оцінювалося дослідження Г. І. Тіктіна: „Дана книга являє собою, без сумнівів, видатне явище в російській фінансовій літературі. Будучи присвяченою юридико-догматичній розробці російського фінансового права шляхом застосування конструктивно-догматичного методу, ця книга заповнює тим самим істотну прогалину в існуючій російській літературі і головним чином – у російських курсах фінансової науки... Праця Г. І. Тіктіна є дуже вдалим першим у Росії дослідженням побудови системи позитивного фінансового права, здійсненого юристом” [3, с. 4].

Потреба у розробці юридичного аспекту предмета науки фінансового права відстоював А. М. Зак. На його думку, призначення науки фінансового права полягає насамперед у вивченні правових відносин, що виникають у сфері державного фінансового господарства, саме як правових явищ, а не як продуктів економічних чи соціальних факторів. Виходячи з цього, він визначає такі завдання науки фінансового права: а) збір та тлумачення правових норм, що регулюють сферу державного господарювання; б) узагальнення даних норм та формулювання юридичних принципів; в) визначення на основі узагальнень юридичних понять; г) створення з узагальненого матеріалу наукової системи. Цитуючи слова Кавеліна: „Значення права не вичерпується його економічним змістом”, автор вважав, що дана формула особливо необхідна для фінансового права [3, с. 8]. Однак, визнаючи панування в сучасній йому науці економічного трактування предмета науки фінансового права, А. М. Зак ставить риторичне питання, що стало пророчим: „...чи не є фінансове право самостійною юридичною дисципліною, як справа майбутнього, що зумовлює подальшу диференціацію юридичних норм...?” [3, с. 18].

Таким чином, вивчення історії науки фінансового права дозволяє прослідкувати еволюцію розуміння і трактування її предмета, що виразилося в існуванні двох доктринальних підходів. Відповідно до першого підходу предмет науки фінансового права розглядався виключно у фінансово-економічній площині. Результатом такого тлумачення було віднесення науки фінансового права до складу фінансової науки як її допоміжної, другорядної складової. Представниками другого підходу визначалася домінуючою юридична складова предмета науки фінансового права. Розробка юридичної догматики в межах даного підходу стала методологічною передумовою подальшого становлення науки фінансового права як самостійної юридичної дисципліни.

Список використаної літератури

1. Берендтс Э. Н. Русское финансовое право / Берендтс Э. Н. – СПб. : Типография Санкт-Петербургской одиночной тюрьмы, 1914. – 453 с.
2. Грачева Е. Ю. История науки финансового права / Е. Ю. Грачева // История юридических наук в России : сборник статей / под ред. О. Е. Кутафина. – М., **Финансове право № 3 (21), 2012**

2009. – 503 с.

3. Зак А. Н. К постановке некоторых очередных вопросов финансовой науки / Зак А. Н. – Ярославль, 1913. – 26 с.

4. Иловайский С. И. Определение, содержание и значение науки финансового права в связи с кратким очерком финансового положения главнейших государств / Иловайский С. И. – Одесса, 1887. – 16 с.

5. Иловайский С. И. Учебник финансового права / Иловайский С. И. – Одесса, 1895. – 334 с.

6. Иловайский С. И. Учебник финансового права / Иловайский С. И. – Одесса, 1899. – 385 с.

7. Иловайский С. И. Учебник финансового права / Иловайский С. И. – 5-е изд. ; под ред. Н. П. Яснопольского. – Одесса, 1912. – 604 с.

8. История финансового законодательства России : учебное пособие. – М. : МарТ, 2003. – 256 с. – (Серия „Экономика и управление”).

9. Эберг К.-Т. Курс финансовой науки / Эберг К.-Т. ; [перевод с нем. под ред. М. А. Курчинского]. – СПб., 1913. – 604 с.

10. Капустин М. Н. Читания о политической экономии и финансах / Капустин М. Н. – Ярославль, 1879. – 382 с.

11. Козырин А. Н. В. А. Лебедев и развитие финансово-правовой науки в России / Лебедев В. А. Финансовое право : учебник. – М.: Статут, 2000. – 461 с. – (Серия „Золотые страницы финансового права России”).

12. Лебедев В. А. Финансовое право. Лекции / Лебедев В. А. – 2-е изд. – СПб. : Общественная польза, 1882. – 725 с. – Т. 1.

13. Лебедев В. А. Финансовое право : учебник / Лебедев В. А. – М. : Статут, 2000. – 461 с. – (Серия „Золотые страницы финансового права России”).

14. Озеров И. Х. Основы финансовой науки. Вып. 1 : Учение об обыкновенных доходах / Озеров И. Х. – 4-е изд. – М., 1911. – 544 с.

15. Озеров И. Х. О приемах изучения финансовой науки / И. Х. Озеров // Русская мысль. – М., 1903. – Вып. IV. – С. 17–39.

16. Паглаевский И. И. Курс финансового права / Паглаевский И. И. – Одесса : Типография Одес. вестн., 1885. – 411 с.

17. Рау К.-Г. Основные начала финансовой науки / Рау К.-Г. ; [пер. 5-го немецкого издания] Т. 1–2 ; под ред. и с предисл. : А. Корсак, В. Лебедев. – СПб. : Тип. Майкова, 1867. – 703 с.

18. Сидоренко Г. Д. Финансовое право : Ч. 1 : Теория финансов : конспект лекций / Сидоренко Г. Д. – Житомир, 1888. – 341 с.

19. Тарасов И. Т. Очерк науки финансового права / Тарасов И. Т. – Ярославль, 1883. – 710 с.

20. Ходский Л. В. Основы государственного хозяйства. Курс финансовой науки / Ходский Л. В. – СПб., 1913. – 576 с.

21. Янжул И. И. Основные начала финансовой науки. Учение о государственных доходах / И. И. Янжул. – М. : Статут, 2002. – 555 с.

Стаття надійшла до редакції 03.04.2012 р.



А. С. Алимбекова,
кандидат юридических наук, доцент кафедры
финансового, банковского и таможенного права,
ФГБОУ ВПО „Саратовская государственная
юридическая академия”

НОВОВВЕДЕНИЯ В ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ О НАЛОГАХ И СБОРАХ В ПОРЯДКЕ ПРОВЕДЕНИЯ ПРОВЕРОК ВЗАИМОЗАВИСИМЫХ ЛИЦ

В статье рассмотрены отдельные актуальные вопросы, возникающие в процессе проведения налоговых проверок в Российской Федерации. Сделан акцент на изменениях норм налогового права России и особенностях их применения на практике. Определены новые критерии взаимозависимости лиц для целей налогообложения на основе налогового законодательства.

У статті розглянуто окремі актуальні питання, що виникають у процесі проведення податкових перевірок у Російській Федерації. Наголошено на змінах норм податкового права Росії та особливостях їх застосування на практиці. Визначено нові критерії взаємозалежності осіб для цілей оподаткування на основі податкового законодавства.

In article some topical issues arising in the course of carrying out tax checks in the Russian Federation are considered. The attention is focused on changes of norms of the tax right of Russia and feature of their application in practice. In article new criteria of interdependence of persons for the taxation on the basis of the tax legislation are defined.

Ключевые слова: налоговые органы, налогоплательщики, взаимозависимые лица, налоговые проверки, контролируемые сделки, налоговый контроль над ценообразованием в РФ.

С 1 января 2012 года в России вступил в силу Федеральный закон от 18 июля 2011 года № 227-ФЗ (далее – Закон) [1], на основании которого в Налоговый кодекс Российской Федерации включен новый раздел, регулирующий вопросы трансфертного ценообразования. В пояснительной записке к данному Закону его целью провозглашается упорядочение и повышение эффективности налогового контроля за правильностью исчисления и полнотой уплаты налогов при применении трансфертного ценообразования, уточнение перечня взаимозависимых лиц и совершенствование основ определения соответствия цен, примененных в контролируемых сделках, рыночным (регулируемым) ценам для целей налогообложения, создание действенных механизмов противодействия использованию трансфертных цен в целях минимизации налогов.

Закон определяет новые критерии взаимозависимости лиц для целей налогообложения, дает понятия контролируемых сделок, общие положения о ценах и методах, используемых при определении сопоставимости рыночных цен.

Данный Закон содержит многочисленные переходные положения, которые посвящены порядку вступления его в силу. Так, в соответствии с частью 1 статьи 4 Закона № 227-ФЗ, по общему правилу, он вступает в силу с 1 января 2012 года, но не ранее чем по истечении одного месяца со дня его официального опубликования. Однако для некоторых норм Закона № 227-ФЗ законодатель предусмотрел иные сроки вступления в силу. Так, в соответствии с пунктом 2 статьи 4 Закона № 227-ФЗ положения подпункта 1 пункта 1 статьи 105.14 Налогового кодекса Российской Федерации (в редакции Закона № 227-ФЗ) в части признания контроли-

руемыми сделками сделок с налогоплательщиками единого сельскохозяйственного налога или единого налога на вмененный доход применяются с 1 января 2014 года. В силу положений пункта 3 указанной статьи при применении положения подпункта 1 пункта 2 статьи 105.14 Налогового кодекса Российской Федерации (в редакции Закона № 227-ФЗ) в 2012 и 2013 годах сумма доходов по сделкам между лицами, указанными в абзаце первом пункта 2 статьи 105.14 Налогового кодекса Российской Федерации (в редакции Закона № 227-ФЗ), составляет: за 2012 год – 3 млрд рублей, за 2013 год – 2 млрд рублей.

Также в соответствии с пунктом 4 статьи 4 Закона № 227-ФЗ сделки могут быть признаны контролируемыми, в которых хотя бы одна из сторон является резидентом особой экономической зоны, налоговый режим в которой предусматривает специальные льготы по налогу на прибыль организаций (по сравнению с общим налоговым режимом в соответствующем субъекте Российской Федерации), и если при этом другая сторона (сторона) сделки не является (не являются) резидентом такой особой экономической зоны только с 1 января 2014 года.

Заметим, что положения частей первой и второй Налогового кодекса Российской Федерации применяются к сделкам, доходы и (или) расходы по которым признаются в соответствии с главой 25 Налогового кодекса Российской Федерации со дня вступления в силу Закона № 227-ФЗ, вне зависимости от даты заключения соответствующего договора.

Более того, положения статей 20 и 40 Налогового кодекса Российской Федерации признаются утратившими силу со дня вступления в силу Закона



№ 227-ФЗ, они могут быть применены исключительно к сделкам, доходы и (или) расходы по которым признаны в соответствии с главой 25 НК РФ до дня вступления в силу Закона № 227-ФЗ.

Следует иметь в виду, что применение положений статей 105.15–105.17 Налогового кодекса Российской Федерации до 1 января 2014 года зависит от размера суммы доходов налогоплательщика по всем контролируемым сделкам, совершенным налогоплательщиком с одним лицом (несколькими одними и теми же лицами, являющимися сторонами контролируемых сделок). Статьи 105.15–105.17 Налогового кодекса Российской Федерации применяются в случаях, когда сумма доходов по вышеуказанным сделкам превышает соответственно в 2012 году 100 млн рублей, в 2013 году – 80 млн рублей.

В отношении контролируемых сделок, доходы и (или) расходы по которым признаются в соответствии с главой 25 Налогового кодекса Российской Федерации в 2012 году, решение о проведении проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами в порядке, установленном главой 14.5 Налогового кодекса Российской Федерации, может быть принято не позднее 31 декабря 2013 года.

В отношении контролируемых сделок, доходы и (или) расходы по которым признаются в соответствии с главой 25 Налогового кодекса Российской Федерации в 2013 году, решение о проведении проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами в порядке, установленном главой 14.5 Налогового кодекса Российской Федерации, может быть принято не позднее 31 декабря 2015 года.

Представляется необходимым особенно отметить одно из нововведений Закона – появление самостоятельного вида мероприятий налогового контроля. Помимо выездных и камеральных проверок налоговые органы будут производить проверку полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами.

Новый вид налоговой проверки проводится федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, т. е. уполномоченным органом для осуществления таких проверок является Федеральная налоговая служба России. Налоговые органы – это органы, которые осуществляют управленческую деятельность, состоящую в принятии персоналифицированных правовых предписаний, регулирующих конкретные налоговые отношения. Налоговый орган как уполномоченный орган государства в налоговых отношениях выступает в роли участника правоотношения, выполняя функцию законного представителя государства как субъекта налогового правоотношения [3. с. 211, 213].

Следует отметить, что представители налоговой службы будут проводить проверку по месту нахождения Федеральной налоговой службы РФ, а не по месту нахождения налогоплательщиков.

Контроль соответствия цен, примененных в кон-

тролируемых сделках, рыночным ценам не может быть предметом выездных и камеральных проверок территориальных налоговых органов. Основанием для проведения такой проверки может являться: уведомления о контролируемых сделках, которые налогоплательщики предоставляют самостоятельно; извещения территориального налогового органа, проводящего выездную или камеральную проверку налогоплательщика; информация о выявлении контролируемой сделки в результате проведения Федеральной налоговой службой России повторной выездной налоговой проверки в порядке контроля за деятельностью налогового органа, осуществлявшего проверку.

Процедура оформления, назначения и реализации проверки цен в целом схожа с выездной налоговой проверкой. Проверка проводится должностными лицами Федеральной налоговой службы, на основании решения его руководителя (заместителя руководителя) о проведении проверки. Период охвата проверкой может составлять не более 3 календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки.

Необходимые документы могут быть истребованы в порядке, установленном статьями 93–97 Налогового кодекса Российской Федерации [2], то есть Федеральная налоговая служба вправе истребовать документы у проверяемого налогоплательщика, а также у участников проверяемых сделок, проводить экспертизу, привлекать необходимых специалистов и переводчиков.

Проверка проводится в срок, не превышающий шесть месяцев. В исключительных случаях указанный срок может быть продлен до 12 месяцев по решению руководителя. Кроме того, увеличение срока проверки сверх 12 месяцев возможно в случае необходимости получения информации от иностранных государственных органов либо проведения экспертиз и (или) перевода на русский язык документов, представленных налогоплательщиком на иностранном языке. Увеличение срока в этом случае – на срок 6 месяцев. Если в течение этих 6 месяцев Федеральной налоговой службой не будет получена запрашиваемая от иностранных государственных органов информация, проверка может быть продлена еще на 3 месяца. Исходя из вышесказанного, максимальный срок проведения проверки может составлять 21 месяц.

Федеральная налоговая служба России не вправе проводить две и более проверки в отношении одной сделки (группы однородных сделок) за один и тот же календарный год. При этом проведение проверки в отношении сделки, совершенной в налоговом периоде, не препятствует проведению выездных и (или) камеральных налоговых проверок за этот же налоговый период.

По окончании проверки Федеральной налоговой службой составляется справка о проведении проверки, которая вручается проверяемому лицу или его представителю. В случае если во время проверки налоговым органом выявлены факты отклонения цены, примененной в сделке, от рыночной, то в течение двух месяцев с даты окончания проверки



составляется акт.

Если налогоплательщик не согласен с фактами, изложенными в акте проверки, он в течение двадцати рабочих дней с даты получения акта может представить свои возражения в налоговый орган.

Порядок привлечения к ответственности за неуплату или неполную уплату налогов в результате несоответствия рыночного уровня примененных цен по контролируемым сделкам рыночным ценам по неконтролируемым сделкам определен пунктом 9 статьи 4 Федерального закона от 18 июля 2011 года № 227-ФЗ [1].

При вынесении решений о доначислении налогов за налоговые периоды 2012–2013 годов налоговая санкция, предусмотренная пунктом 1 статьи 129.3 Налогового кодекса Российской Федерации, не применяется.

С 2014 года в Российской Федерации в случае неуплаты или неполной уплаты сумм налога в результате применения „нерыночных” цен взимается штраф в размере 20 % от неуплаченной суммы налога, а с 2017 года – в размере 40 % от неуплаченной суммы налога, но не менее 30 000 рублей.

Из вышесказанного следует вывод, что согласно новым изменениям российского налогового законодательства налогоплательщики будут обязаны уведомлять налоговый орган по месту своего нахождения о контролируемых сделках. Уведомление необходимо направлять в налоговый орган, если сумма доходов по всем таким сделкам с одним лицом (несколькими одними и теми же лицами, являющимися сторонами контролируемых сделок) в 2012 году превышает 100 млн руб. (п. 7 ст. 4 Федерального закона от 18.07.2011 г. № 227-ФЗ). Крупнейшие налогоплательщики могут заключить соглашение о ценообразовании. Оно обезопасит их от доначисления налогов, пеней и штрафов по контролируемым сделкам (п. 1 ст. 105.19, п. 2 ст. 105.23 Налогового кодекса Российской Федерации).

Необходимо отметить, что в 2012 году представ-

ляется возможным в целях снижения налоговых рисков разработать план основных мероприятий по подготовке компании и (или) группы компаний к серьезным изменениям в налоговом законодательстве России: выявить взаимозависимые лица в соответствии с критериями, установленными Законом; провести инвентаризацию сделок, которые могут быть признаны контролируруемыми; определить методы обоснования соответствия цен по контролируемым сделкам рыночному уровню; определить источники информации, которые могут быть использованы для определения уровня рыночных цен; сопоставить интервал рыночных цен на реализуемые компанией товары (работы, услуги), с ценами, приемлемыми с точки зрения требований таможенных и (или) антимонопольных органов и одновременно учитывающими требования отраслевого законодательства.

Очевидно, что выделение законодателем специальных составов налоговых правонарушений в отдельные статьи свидетельствует об особом внимании российского государства к контролю над ценой сделок.

Список использованной литературы

1. О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения : Федеральный закон : от 18.07.2011 г. № 227-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2011. – № 30. – Ч. 1. – Ст. 4575.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации : от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ. Часть 1 (с изм. от 29.06.2012 г.) // Собрание законодательства Российской Федерации. – 1998. – № 31. – Ст. 3824 ; 2012. – № 27. – Ст. 3588.
3. Алимбекова А. С. Налогово-правовые нормы и проблемы их реализации / Алимбекова А. С. ; под ред. Н. И. Химичевой. – Саратов : Изд-во ГОУ ВПО „Саратовская государственная академия права”, 2011. – 312 с.

Статья поступила в редакцию 08.05.2012 г.

УДК 347.73

Е. С. Дмитренко,

доктор юридических наук, доцент, профессор
кафедры загальноправових дисциплін, Національна
академія Служби безпеки України

ПРОБЛЕМИ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ПОВНОВАЖЕНЬ ОРГАНІВ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ У СФЕРІ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ФІНАНСОВОЇ БЕЗПЕКИ ДЕРЖАВИ

У статті визначено повноваження органів Державної податкової служби України у сфері забезпечення фінансової безпеки держави, запропоновано деякі шляхи удосконалення повноважень цих органів.

В статті определены полномочия органов Государственной налоговой службы Украины в сфере обеспечения финансовой безопасности государства, предложены отдельные пути совершенствования полномочий этих органов.

In the article certainly plenary powers of organs of Government tax service of Ukraine in a sphere providing of financial safety of the state, some ways of improvement of plenary powers of these organs are offered.

Ключові слова: забезпечення фінансової безпеки держави, повноваження органів Державної податкової служби України.



Сучасний етап розвитку України характеризується реформуванням різних сфер суспільного життя, у тому числі й податкової, яке спрямоване на вдосконалення системи оподаткування, збереження та підтримання правопорядку під час справляння обов'язкових платежів, а отже – і на забезпечення фінансової безпеки держави. Реалізація цих завдань неможлива без ефективної діяльності органів державної податкової служби (далі – ДПС) з попередження, виявлення та припинення податкових правопорушень, вчинення яких становить загрозу фінансовій безпеці держави. Мова йде насамперед про ухилення від сплати податків, незаконне відшкодування податку на додану вартість, правопорушення під час справляння податку на доходи фізичних осіб, акцизного податку тощо. Так, органами ДПС лише у IV кварталі 2011 року викрито 346 фактів безпідставного заявлених до відшкодування сум ПДВ, з незаконного обігу вилучено алкогольних напоїв та спирту у сумі 83,2 млн грн, порушено 23 кримінальні справи за ухилення від сплати податків шляхом виплати заробітної плати в „конвертах” [1].

Проте, як свідчить аналіз такої діяльності, вона не завжди є ефективною через недосконале законодавство, що регулює повноваження органів ДПС. Крім того, ці питання недостатньо досліджені у фінансово-правовій літературі. Отже, на сьогодні теоретичний аналіз повноважень органів ДПС у сфері забезпечення фінансової безпеки держави та

формулювання пропозицій з метою їх удосконалення є досить актуальними.

Наукове підґрунтя дослідження становлять праці таких учених, як О. О. Бандурка, Ю. В. Гаруст, А. В. Головач, Л. М. Касьяненко, А. А. Козіна, Т. О. Коломоєць, М. П. Кучерявенко, Т. Є. Кушнарєва, В. І. Полюхович, О. М. Федорчук [2–10] та ін. Однак у роботах названих та інших авторів повноваження органів ДПС розглядалися в цілому, дослідження повноважень цих органів у сфері забезпечення фінансової безпеки держави не здійснювалося. А тому завданням статті є визначення повноважень органів ДПС у сфері забезпечення фінансової безпеки держави та формування пропозицій щодо вдосконалення повноважень цих органів.

У результаті опрацювання Податкового кодексу України (далі – ПК України) було виявлено, що реалізація окремих повноважень органів ДПС сприяє забезпеченню фінансової безпеки держави.

На підставі аналізу норми ст. 20 Податкового кодексу України вважаємо, що зміст повноважень органів ДПС у сфері забезпечення фінансової безпеки зумовлений як категорією підконтрольних суб'єктів, так і формами взаємодії з окремими органами, установами, організаціями (табл. 1).

Вивчення наявних джерел з тематики, що розглядається, засвідчує, що науковці (О. О. Бандурка, Л. М. Касьяненко) вказали на мету діяльності органів ДПС – забезпечення фінансового інтересу дер-

Таблиця 1

Повноваження органів ДПС у сфері забезпечення фінансової безпеки держави

Суб'єкти контролю	Зміст повноважень органів ДПС у сфері забезпечення фінансової безпеки [11, ст. 20]
Платники податків	<ul style="list-style-type: none"> – перевірка правильності нарахування та своєчасності сплати податків та зборів, дотримання вимог іншого законодавства; – проведення контрольних розрахункових операцій до початку перевірки платника податків щодо дотримання ним порядку проведення готівкових розрахунків та застосування РРО; – звернення до суду у випадках, встановлених законом; – складання протоколів про адміністративні правопорушення; винесення постанови у справах про адміністративні правопорушення; – застосування фінансових (штрафних) санкцій, стягнення до бюджетів та державних цільових фондів суми грошових зобов'язань та (або) податкового боргу; – надання відстрочень та розстрочень грошових зобов'язань або податкового боргу, прийняття рішення про списання безнадійного боргу; – прийняття рішення про зміну основного місця обліку та переведення великих платників податків на облік у спеціалізовані органи ДПС та зняття їх з обліку і переведення до інших органів ДПС
Суб'єкти господарювання	<ul style="list-style-type: none"> – одержання безоплатно інформації про ненадходження у встановлені терміни валютної виручки; – стягнення суми простроченої заборгованості перед державою (АРК чи територіальною громадою міста) за кредитом (позикою), залученим державою (АРК чи територіальною громадою міста) або під державну (місцеву) гарантію, а також за кредитом з бюджету; – контроль наявності свідоцтв про державну реєстрацію, ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню, з наступною передачею матеріалів про виявлені порушення органам, які видали ці документи, торгових патентів
Учасники розрахункових операцій	<ul style="list-style-type: none"> – контроль за додержанням порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги) та застосування РРО



Фінансові установи	– застосування за неподання в установлений законом строк повідомлень про відкриття або закриття рахунків платників податків або початок здійснення видаткових операцій за рахунком платника податків до отримання повідомлення органу ДПС про взяття рахунку на облік фінансових (штрафних) санкцій; – за несвоєчасне виконання рішень суду та доручень платників податків про сплату податків та зборів стягнення з цих установ пені за кожний день прострочення (включаючи день сплати)
Взаємодія	
З митними органами	– одержання безоплатно щомісяця звітних даних про ввезення на митну територію України імпортованих товарів та справляння при цьому податків і зборів та інформацію про експортно-імпортні операції, що здійснюють резиденти і нерезиденти
З установами НБУ, банками	– одержання безоплатно довідок та (або) копій документів про наявність банківських рахунків, інформації про обсяг та обіг коштів на рахунках (на підставі рішення суду)
З органами, уповноваженими проводити державну реєстрацію, видавати ліцензії	– одержання безоплатно інформації про видачу таких свідоцтв та ліцензій
З органами внутрішніх справ	– одержання безоплатно інформації про громадян, які прибули на проживання до відповідного населеного пункту чи вибули з нього
З відділами державної реєстрації актів цивільного стану	– одержання безоплатно інформації про фізичних осіб, які померли
З органами статистики	– одержання безоплатно даних, необхідних для використання їх у проведенні аналізу фінансово-господарської діяльності підприємств, установ, організацій усіх форм власності
З нотаріусами	– отримання на письмові запити інформації про вступ фізичної особи у права спадкоємця з обов'язковим зазначенням повних даних про особу, відомостей про майно, отримане за спадком
З неприбутковими організаціями	– одержання безоплатно довідок, копій документів про фінансово-господарську діяльність, отримувані доходи та іншу інформацію, пов'язану з обчисленням та сплатою податків, фінансової і статистичної звітності

жави у сфері сплати обов'язкових платежів шляхом здійснення контролю за дотриманням податкового законодавства, боротьби з податковими правопорушеннями, притягнення до відповідальності осіб, які їх вчинили [2, с. 7], та забезпечення фінансової безпеки держави [5, с. 9]. Таким чином, діяльність органів ДПС (насамперед контрольна та процесуальна) спрямовується на охорону та захист податкової системи від неправомірних діянь учасників податкових правовідносин, а отже – на забезпечення фінансової безпеки держави.

Наведене вище дозволяє запропонувати розробити проект Стратегії забезпечення фінансової безпеки України з окремим розділом про повноваження державних органів в аналізованій сфері, де вказати, що метою діяльності органів ДПС у сфері забезпечення фінансової безпеки України є здійснення контролю за дотриманням податкового законодавства, боротьба з податковими правопорушеннями, притягнення до відповідальності осіб, які їх скоїли. У цьому проекті доцільно окремо визначити повноваження податкової міліції у сфері забезпечення фінансової безпеки держави за окремими групами. Критично оцінивши думку М. П. Кучерявенка, Т. Є. Кушнар'євої [8, с. 102–111], пропонуємо ви-

окремити такі їх групи (табл. 2).

Ми вважаємо, що для більш ефективного виконання органами ДПС зазначених повноважень норми, які їх визначають, потребують удосконалення. А тому поділяємо позицію А. В. Головача, Т. О. Коломоець, Д. М. Рєви щодо розмежування повноважень податкових і конт-рольних органів [7, с. 28] та їх переорієнтації від тотального використання фіскально-каральних методів діяльності на обслуговування платників податків, встановлення партнерських відносин, профілактику протиправних діянь у галузі оподаткування [4, с. 1]. Іншим напрямом їх удосконалення, урахувавши праці Ю. В. Гаруста, Л. М. Касьяненко, А. А. Козіни, В. І. Полюховича, О. М. Федорчук, є виокремлення повноважень щодо застосування заходів припинення (запобігання) і відповідальності за порушення податкового законодавства [3, с. 12; 5, с. 10; 6, с. 15; 9, с. 8] та створення незалежних установ з вирішення податкових спорів [10, с. 13].

Отже, можна зробити такі висновки:

– метою діяльності органів ДПС у сфері забезпечення фінансової безпеки України є здійснення контролю за дотриманням податкового законодавства, боротьба з податковими правопорушеннями,



Повноваження податкової міліції у сфері забезпечення фінансової безпеки

Групи повноважень	Зміст повноважень податкової міліції у сфері забезпечення фінансової безпеки [12, статті 19–22]
Повноваження превентивного характеру	– запобігання правопорушенням у сфері оподаткування; вжиття заходів до відшкодування заподіяних державі збитків; – виявлення причин і умов вчинення правопорушень у сфері оподаткування, вжиття заходів для їх усунення; розшук платників, які ухиляються від сплати податків
Контрольні	– перевірка інформації про правопорушення
Облікові	– прийняття і реєстрація інформації про правопорушення
Інформаційні	– збирання, аналіз, узагальнення інформації щодо порушень податкового законодавства; – прогнозування тенденції розвитку негативних процесів кримінального характеру, пов'язаних з оподаткуванням
Процесуальні	– розкриття правопорушень у сфері оподаткування, їх розслідування, провадження у справах про адміністративні правопорушення

притягнення до відповідальності осіб, які їх вчинили;

– на захист податкової системи насамперед спрямовані контрольні повноваження органів ДПС, а саме: перевірка й контроль щодо нарахування та своєчасності сплати податків та зборів, дотримання порядку проведення готівкових розрахунків, наявності свідоцтв та ліцензій тощо;

– безпекознавчий зміст мають процесуальні повноваження органів ДПС щодо застосування заходів публічного примусу з метою протидії скоєнню податкових правопорушень;

– у безпекознавчому аспекті можна розглядати повноваження податкової міліції, оскільки їх реалізація сприяє запобіганню податковим правопорушенням, їх розкриттю, розслідуванню та виявленню причин і умов їх вчинення, розшуку платників, які ухиляються від сплати податків, вжиттю заходів до відшкодування заподіяних державі збитків тощо.

З метою підвищення ефективності діяльності органів ДПС у сфері забезпечення фінансової безпеки держави запропоновано розробити:

– проект Стратегії забезпечення фінансової безпеки України, у якій передбачити норми про повноваження органів ДПС у цій сфері;

– проект закону про внесення змін до ПК України, якими передбачити норми про розмежування повноважень превентивного характеру, контрольних, облікових, інформаційних та процесуальних повноважень органів ДПС.

Сподіваємося, що сформульовані у статті положення, пропозиції та рекомендації будуть ураховані для вдосконалення повноважень органів ДПС, а отже, сприятимуть гарантуванню фінансової безпеки України.

Список використаної літератури

- [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.sta.gov.ua/control/uk/index>
- Бандурка О. О. Управління Державною податковою службою в Україні : організаційно-правові аспекти : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. юрид. наук : спец. 12.00.07 / О. О. Бандурка. – К., 2007. – 36 с.
- Гаруст Ю. В. Правове забезпечення контрольної діяль-

ності податкових органів України : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 / Ю. В. Гаруст. – Ірпінь, 2008. – 20 с.

4. Головач А. В. Заходи адміністративного примусу, не пов'язані з відповідальністю, в діяльності органів державної податкової служби України : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 / А. В. Головач. – Ірпінь, 2004. – 19 с.

5. Касьяненко Л. М. Правові основи здійснення фінансового контролю органами державної податкової служби України : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 / Л. М. Касьяненко. – Ірпінь, 2004. – 18 с.

6. Козіна А. А. Забезпечення податковою міліцією законності в сфері оподаткування : організаційно-правові аспекти повноважень та статусу : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 / А. А. Козіна. – Х., 2005. – 20 с.

7. Коломоєць Т. О. Адміністративний примус у публічному праві України : теорія, досвід та практика реалізації : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. юрид. наук : спец. 12.00.07 / Т. О. Коломоєць. – Х., 2005. – 43 с.

8. Кушнар'ова Т. Є. Система податкових органів України : монографія / Т. Є. Кушнар'ова, М. П. Кучерявенко. – Х. : Торсінг, 2000. – 240 с.

9. Полохович В. І. Структура і діяльність державної податкової служби в Україні : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 / В. І. Полохович. – К., 1999. – 20 с.

10. Федорчук О. М. Правові основи захисту прав і законних інтересів платників податку в адміністративному порядку : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 / О. М. Федорчук. – Ірпінь, 2003. – 20 с.

11. Податковий кодекс : від 02.12.2010 р. № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13–17. – Ст. 112.

12. Про державну податкову службу в Україні : Закон України : від 04.12.1990 р. № 509-XII // Відомості Верховної Ради України. – 1991. – № 6. – Ст. 37.

Стаття надійшла до редакції 07.05.2012 р.



І. Є. Криницький

доктор юридичних наук, старший науковий співробітник, доцент, завідувач науково-дослідної лабораторії № 1 Науково-дослідного інституту фінансового права, Національний університет ДПС України

ПОДАТКОВА ПІЛЬГА ЯК ЕЛЕМЕНТ ПРАВОВОГО МЕХАНІЗМУ ПОДАТКОВОГО ПЛАТЕЖУ

У статті розглянуто проблематику побудови податково-правового механізму, висвітлено наукову дискусію щодо класифікації його складових. Досліджено податкову пільгу як компонент правового механізму податкового платежу.

В статті рассмотрена проблематика построения налогового-правового механизма, освещена научная дискуссия, касающаяся классификации его составляющих. Исследована налоговая льгота как компонент правового механизма налогового платежа.

The article deals with problems of the tax mechanism and highlights the scientific debate about the classification of its components. The tax benefit have been studied as a component of the legal mechanism for tax payment.

Ключові слова: податкова пільга, правовий механізм податкового платежу, структурний елемент.

Податкові пільги – це складне та багатоаспектне правове явище. Зокрема, правознавці розглядають його як особливий податково-правовий механізм, виняток із загального режиму оподаткування, компонент спеціального правового статусу особи, засіб юридичної диференціації, автономний інститут податкового права, інструментарій податкової політики тощо. На наш погляд, за сучасних умов на особливу увагу заслуговує дослідження ролі і місця податкової пільги як складової правового механізму податкового платежу. До такого висновку нас приводять: по-перше, важливість самого правового механізму податкового платежу (однієї з системоутворювальних категорій податкового права) та, відповідно, його складових; по-друге, суттєві зміни в податковому законодавстві (прийняття наприкінці 2010 року Податкового кодексу України); по-третє, залишення зазначеної проблематики на периферії інтересів вітчизняних науковців. Саме значущість обраної тематики та недостатня її вивченість зумовлюють актуальність розгляду окресленого питання.

Зазвичай вчені виходять з практичної безспірності серед правознавців твердження щодо внесення пільг до структури правового механізму податкового платежу та не обтяжують себе обґрунтуванням наведеної тези, сприймаючи її як правову аксіому. Зазначений підхід призводить до того, що питання конкретизації місця пільг у податково-правовому механізмі розглядається в юридичній літературі, як правило, поверхово та схематично, переважно в підручниках (навчальних посібниках) з фінансового та податкового права. Щодо монографічних досліджень, автори яких так чи інакше торкаються окресленої проблеми, то, на нашу думку, варто виділити такі їх категорії: перша – праці фахівців, до кола наукових пріоритетів яких входить вивчення податково-правового механізму (І. І. Бабін, Н. Н. Злобін, І. В. Іванова, С. Г. Пепеляєв); друга – роботи

вчених, що безпосередньо присвячені розгляду правового регулювання податкових пільг (В. В. Гриценко, Д. Ю. Заніздра, Д. А. Кобильнік, Р. К. Костянян, Н. М. Лайченкова, М. В. Тітова, О. О. Черкашина); третя – роботи правників, які зосереджують свою увагу на з'ясуванні специфіки правового механізму конкретних податкових платежів або їх різновидів (Г. В. Бех, О. О. Головашевич, В. О. Гусєва, Ю. О. Костенко, А. В. Салєнков, В. В. Хохуляк, С. Д. Черних). І, безумовно, особливе місце посідає фундаментальна робота академіка М. П. Кучерявенка „Курс податкового права” (на цей час видано друком 4 томи), у якій чітко досліджено всі зазначені вище податково-правові сегменти.

За таких умов мета та завдання наукової статті полягають у здійсненні комплексного аналізу податкової пільги як складової правового механізму податкового платежу.

Розгляд окресленої проблематики, на наш погляд, доречно розпочати з визначення позиції вітчизняного законодавця щодо місця податкових пільг та з'ясування ступеня їх імперативності/диспозитивності. Так, пункт 7.1 статті 7 Податкового кодексу України не відносить податкову пільгу до елементів, що повинні обов'язково визначатися під час встановлення податку. У свою чергу, пункт 7.2 цієї статті закріплює, що під час встановлення податку можуть передбачатися податкові пільги та порядок їх застосування [1]. Таким чином, законодавець виходить з факультативності податкових пільг та фіксує свою позицію в Кодексі. Необхідно зауважити, що таке розуміння пільгування у сфері оподаткування є наслідком підходу, сформованого ще в 1991 році. Адже в Законі України „Про систему оподаткування” [2] відсутній навіть натяк на обов'язковість податкових пільг. Водночас наведений Закон не містив жодної згадки й про правовий механізм податкового платежу та його структуру, що провокувало правознавців досить довільно



тракувати зазначені категорії взагалі та визначати дислокацію податкової пільги зокрема.

Необхідно зауважити, що при всій начебто простоті окресленого нами проблемного питання, у науковому середовищі існує широкий спектр поглядів стосовно його вирішення. Вважаємо, що серед усього різноманіття наукових поглядів, сформованих на цей час, можна виокремити кілька основних підходів до розуміння місця податкової пільги в податково-правовому механізмі.

Першим, максимально „спрощеним” шляхом рухаються ті вчені, які обмежуються тільки перерахуванням елементів податкового закону (елементів податку, елементів податкового механізму, елементів оподаткування) та включають до нього податкові пільги [3, с. 175]. У межах цього підходу деякі правознавці конкретизують свою позицію та зазначають, що пільги по податках та зборах є одним з основних [4, 152–153] або додаткових [5, с. 57; 6, с. 59; 7, с. 11] елементів податково-правового механізму. При цьому питання, у чому полягає різниця між зазначеними видами елементів, вони не розглядають. У будь-якому разі прихильники наведеного напрямку не ставлять за мету детальне дослідження побудови податково-правового механізму, з'ясування предметної характеристики його складових (зокрема, ними ігнорується така властивість податкових пільг, як їх обов'язковість/необов'язковість).

Другий вектор обрали вчені, які виходять з тієї обставини, що податкові пільги є обов'язковим елементом правового механізму податкового платежу. Так, на їх думку, по кожному податковому платежу повинні визначатися (поряд з рядом інших елементів) і пільги [8, с. 5; 9, с. 150; 10, с. 65; 11, с. 188]. Водночас зауважимо, що деякі прихильники цієї принципової тези здійснюють спробу більш чітко визначити місце податкової пільги. Одні з них відносять податкові пільги до перерозподільних елементів юридичної конструкції податку, тобто тих, через які реалізується перерозподільна функція податків, в таких, що обов'язково повинні бути визначені в законі [12, с. 114]. Інші наділяють податкові пільги імперативним характером та включають їх до суттєвих [13, с. 110; 14, с. 150], істотних [15, с. 99] або характерних елементів закону про податок [16, с. 195]. Схожу позицію має Н. В. Воротіна. Проте її підхід характеризується певною амбівалентністю. Адже, з одного боку, правник стверджує, що пільги по податку повинні міститися в будь-якому законі про податки [17, с. 19], а з іншого – автор дещо „послаблює” категоричність свого висновку та наголошує на умові такої обов'язковості – якщо вони передбачені [17, с. 20]. У свою чергу, на погляд О. В. Покатаєвої, було б доцільно внести податкові пільги до переліку обов'язкових (ключових) елементів податку, оскільки вони, як ніякий інший елемент, потребують чіткого правового регулювання [18, с. 33]. При цьому автор не коментує, що заважає досягти окресленого результату в разі, якщо пільги не будуть визнані такими. Узагалі, на нашу думку, необхідно прагнути до того, щоб всі елементи податково-правового механізму були врегульовані таким чином. Адже саме чіткість, одно-

значність, поряд із лапідарністю, і характеризують одну із специфічних ознак права – його формальну визначеність.

Розвиток фінансово-правової науки по експоненті приводить учених до наступного еволюційного кроку в цьому напрямі – поділу обов'язкових елементів правового механізму податкового платежу на основні та додаткові (без яких неможливе закріплення відповідного податкового механізму [19, с. 136]) та, відповідно, визначення локалізації серед них податкових пільг. Так, Д. А. Кобильнік наголошує на тому, що і основні, і додаткові елементи є обов'язковими, без яких неможливе закріплення податкового механізму. При цьому автор зазначає, що підсистема основних елементів правового механізму податку повинна містити п'ять складових: податок; платник; об'єкт; ставка; податкові пільги [20, с. 106]. Схожим шляхом рухається В. В. Хошуляк. Досліджуючи структуру правового механізму земельного податку, він визначає пільги щодо його сплати як основні елементи [21, с. 4]. Насамперед учений уточнює свою позицію та відносить податкові пільги до основних елементів податково-правового механізму земельного податку [21, с. 16]. Проте пояснення такого підвищення статусу автор не надає. У свою чергу, Ю. О. Крохіна відносить податкові пільги до додаткових елементів правового механізму податку [22, с. 53]. При цьому, на її думку, як основні, так і додаткові елементи мають обов'язковий характер, без якого неможливе закріплення відповідного податкового механізму [22, с. 54].

Певну проміжну позицію мають деякі правознавці, що припускаються двозначності у своїх формулюваннях. Так, певний дуалізм демонструє І. І. Кучеров. Він відносить податкові пільги до факультативних елементів закону про податок та зазначає, що відсутність цих елементів не приводить до вразливості юридичної конструкції податку. Проте, на погляд вченого, без них стягнення обов'язкового платежу може бути значно ускладнене або навіть практично неможливе [23, с. 50]. Нам важко погодитися з наведеною позицією. Насамперед ми не можемо залишити без коментаря тезу щодо стягнення податку. Вважаємо, що в цьому разі точніше задіяти термін „справляння”, адже використаний автором варіант призводить до суттєвого звуження природної податково-правової території. Проте головне, на що ми хочемо звернути увагу, лежить в іншій площині – якщо, правник вважає, що відсутність податкових пільг робить оподаткування практично неможливим, то не варто вести мову про їх факультативність. Адже в цьому разі: по-перше, повністю нівелюється відмінність обов'язковості від необов'язковості (а ці категорії є антонімами, а не синонімами); по-друге, стають незрозумілими обрані критерії елементної диференціації. Не відрізняється чіткістю і підхід О. І. Земліна. З одного боку, він відносить пільги до загальних елементів податків, з іншого – до факультативних елементів закону, що встановлює податок [24, с. 111–112]. Ситуацію заплутує та обставина, що автор не уточнює, що він розуміє під загальними елементами.



Проте, виходячи з традиційного розуміння цього терміна, загальність усе-таки варто розглядати як категорію, що належить до орбіти обов'язковості, а не факультативності. Варто зауважити, що наведені спроби суміщення несумісного не тільки призводять до плутанини в податково-правовій теорії, але, урешті-решт, можуть призвести й до певних ускладнень у правозастосовній діяльності.

Узагалі позиція вчених щодо притаманності податковим пільгам такої ознаки, як обов'язковість, навряд чи витримує критику. Тим більше, що зазвичай, як нами вже зазначалося вище, мотиви прийняття такого рішення вони залишають без обґрунтування. Тому цілком зрозуміло, що нам більше імпонує третій напрям, прихильники якого відносять податкові пільги до необов'язкових елементів правового механізму податкового платежу. Варто зауважити, що подібна думка підтримується, як правило, російськими вченими [25, с. 47; 26, с. 88; 27, с. 59; 28, с. 55; 29, с. 160; 30, с. 401–402; 31, с. 77], при цьому їх погляди останнім часом практично не розходяться. Така єдність ґрунтується на злагоженому розумінні позиції законодавця. Потрібно також підкреслити, що додатковим фактором, який впливає на користь обрання правознавцями саме зазначеного підходу, слугує позиція Конституційного Суду Російської Федерації [32]. Так, у своєму рішенні він стверджує, що податкові пільги – це факультативний елемент оподаткування (тобто їх відсутність не впливає на ступінь визначеності податкового зобов'язання).

Необхідно зауважити, що вперше звернувся до аналізу окресленого аспекту податково-пільгової проблематики С. Г. Пепеляєв [33, с. 6–7]. Він ще в 1995 році виокремив суттєві елементи, без яких податкове зобов'язання та порядок його виконання не можуть вважатися визначеними, та факультативні елементи, відсутність яких не впливає на ступінь визначеності податкового зобов'язання. До останніх автор відніс і податкові пільги. При цьому вчений цілком правильно наголошує, що ці елементи необов'язково присутні в кожному законі про податки. Подібної позиції дотримується й О. В. Дьомін. Він виокремлює основні (обов'язкові) та факультативні елементи. До останніх, на його погляд, належать податкові пільги, які можуть передбачатися законом при встановленні податку, якщо законодавець визнає це необхідним [34, с. 151]. У свою чергу, М. Ф. Івлієва виокремлює сутнісні та несутнісні (факультативні) елементи податку та відносить податкові пільги до останніх [35, с. 33]. При цьому автор констатує, що коли в акті законодавства про податки та збори не вказані відповідні податкові пільги, податок все одно буде вважатися встановленим [35, с. 37].

Необов'язковість податкової пільги як елемента правового механізму податкового платежу насамперед пов'язана з тією обставиною, що її відсутність жодним чином не впливає на можливість ефективного справляння податкового платежу. На наш погляд, податкова пільга не входить до визначальної („професійної“) частини податково-правового механізму. При цьому вона виступає не просто сво-

єрідним „надлишковим“, а навіть „чужерідним“ елементом. Адже якщо вести мову про реалізацію фіскальної функції податку, то пільга спрямована, навпаки, на зниження податкового навантаження, пом'якшення тиску на платника та, урешті-решт, на зменшення надходжень до централізованих фондів держави, тобто в цьому плані вона, швидше за все, працює зі знаком «–», як своєрідний „антифіскальний“ інструмент.

У цьому контексті варто звернути увагу ще на одну додаткову обставину на користь окресленої позиції. Цим фактором слугує позиція вітчизняного законодавця. Зокрема, необхідно зауважити, що розділи IX („Рентна плата за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитно транспортування трубопроводами природного газу та аміаку територією України“) та X („Рентна плата за нафту, природний газ і газовий конденсат, що видобуваються в Україні“) Податкового кодексу України [1] не містять спеціалізованої „пільгової“ статті. Узагалі у тексті наведених розділів відсутня навіть згадка про податкові пільги. Сучасна практика свідчить, що немає сенсу вважати позицію вітчизняного законодавця взірцем або догмою, проте невмотивовано ігнорувати її немає жодних підстав.

На нашу думку, факультативність податкової пільги має певний багатоаспектний характер. З одного боку, як уже зазначалося, податковий платіж може цілком справлятися без застосування податкових пільг; з іншого – законодавець зовсім не зобов'язаний передбачати пільги по конкретних податкових платежах при їх встановленні, це його „добра воля“; крім того, платник на свій розсуд вирішує, чи входить йому в режим пільгування чи ні, адже це його право, а не обов'язок.

Водночас зауважимо, що віднесення податкової пільги до факультативних елементів – це тільки перший крок у з'ясуванні її місця у структурі правового механізму податкового платежу. Поки що вчені не демонструють наміру до конкретного визначення їх координат. Вважаємо, що класифікацію елементів податково-правового механізму на обов'язкові та необов'язкові не варто розглядати як остаточну та довершену. На наш погляд, вона об'єктивно вимагає подальшого поглиблення. Так, поряд з поділом обов'язкових елементів на основні та додаткові, факультативні елементи, у свою чергу, потребують градації на: а) універсальні (упровадження яких є можливим для всіх податкових платежів); б) видові (характерні для певного різновиду податкових платежів, наприклад для майнових податків та зборів); в) виняткові (унікальні, ординарні, які персоналізовані виключно для одного конкретного податкового платежу). В окресленому ракурсі податкову пільгу як з теоретичного, так і з практичного погляду доречно відносити до універсальних (загальних) елементів.

І насамкінець звернемо увагу ще на один аспект дослідження обраної проблематики. На наш погляд, при формуванні правового визначення податкової пільги, ураховуючи певну дискусійність, що притаманна зазначеній правовій категорії, доцільно



спеціально наголосити на її місці у правовому механізмі податкового платежу. Адже напрацювання правознавцями узгодженого підходу та фіксація досягнутої позиції в чинному податковому законодавстві усуне можливі непорозуміння, сприятиме нівелюванню колізій у правозастосуванні. Тому пропонуємо в пункті 30.1 ст. 30 Податкового кодексу України [1] уточнити визначення податкової пільги як „універсального необов’язкового елемента правового механізму податкового платежу”.

Список використаної літератури

1. Голос України. – 2010. – № 229.
2. Відомості Верховної Ради України. – 1991. – № 39. – Ст. 510.
3. Музика О. А. Фінансове право : [навчальний посібник] / Музика О. А. – 2-ге вид., доповн. і переробл. – К. : ПАЛИВОДА А.В., 2005.
4. Мандрица В. М. Финансовое право / Мандрица В. М., Руквишникова И. В., Дружинин Д. Н. ; под ред. В. М. Мандрицы. – Ростов-на-Дону : Феникс, 1999. – (Серия „Учебники, учебные пособия”).
5. Зюнькін А. Г. Фінансове право. Опорний конспект лекцій / Зюнькін А. Г. – К. : МАУП, 2003.
6. Дмитренко Е. С. Фінансове право України. Практикум / Дмитренко Е. С. – К. : Атіка, 2004.
7. Головашевич О. О. Правове регулювання оподаткування доходів фізичних осіб в Україні : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук / О. О. Головашевич. – Х., 2008.
8. Ежов Ю. А. Налоговое право : [учебное пособие] / Ежов Ю. А. – М. : Маркетинг, 2001.
9. Алисов Е. А. Финансовое право : [учебное пособие] / Алисов Е. А. – Х. : Эспада, 1999.
10. Пришва Н. Ю. Податкове право : [навчальний посібник] / Пришва Н. Ю. – К. : Юрінком Інтер, 2010.
11. Дмитрик О. О. Джерела фінансового права : дис. ... докт. юрид. наук / Дмитрик О. О. – Х., 2011.
12. Бабін І. І. Елементи юридичної конструкції податку / Бабін І. І. // Науковий вісник Чернівецького університету : збірник наукових праць. Вип. 286 : Правознавство. – Чернівці : Рута, 2005.
13. Копаєва Л. М. Фінансове право : навчальний посібник / Л. М. Копаєва, М. С. Лях. – К. : Центр навчальної літератури, 2004.
14. Финансовое право : учебник / [под ред. И. Н. Пахомова]. – Х. : Одиссей, 2003.
15. Фінансове право : курс лекцій / [наук. керівник В. А. Предборський]. – К. : Правові джерела, 1998.
16. Финансовое право : учебное пособие / [под ред. М. М. Рассолова]. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, Закон и право, 2001.
17. Воротіна Н. В. Теоретичні питання податкового законодавства України : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук / Н. В. Воротіна. – К., 1996.
18. Покатаєва О. В. Теоретичні засади правового регулювання справляння загальнодержавних податків та зборів в Україні / Покатаєва О. В. – Запоріжжя : КПУ, 2011.
19. Кучерявенко М. П. Податкове право України : академічний курс : [підручник] / Кучерявенко М. П. – К. : Правова єдність, 2008.
20. Кобильнік Д. А. Система елементів правового механізму податку як похідна форма визначення податкового обов’язку / Д. А. Кобильнік // Науковий вісник Чернівецького університету : збірник наук. праць. Вип. 154 : Правознавство. – Чернівці : Рута, 2002.
21. Хохуляк В. В. Правове регулювання земельного податку в Україні : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук / В. В. Хохуляк. – Ірпінь, 2003.
22. Налоговое право : учебник для вузов / [отв. ред. Ю. А. Крохина]. – 2-е изд., перераб. – М. : Юристъ, 2004.
23. Кучеров И. И. Налоговое право России : курс лекций / Кучеров И. И. – М. : Учебно-консультативный центр „ЮрИнфоР”, 2001.
24. Землин А. И. Налоговое право : [учебник] / Землин А. И. – М. : Форум, 2005.
25. Евстигнеев Е. Н. Финансовое право / Е. Н. Евстигнеев, Н. Г. Викторова. – СПб. : Питер, 2002.
26. Апель А. Основы финансового права. Краткий курс лекций / Апель А. – СПб. : Питер, 2001.
27. Кустова М. В. Налоговое право России. Общая часть : учебник / Кустова М. В., Ногина О. А., Шевелева Н. А. ; отв. ред. Н. А. Шевелева. – М. : Юристъ, 2001.
28. Миляков Н. В. Налоговое право : [учебник] / Миляков Н. В. – М. : ИНФРА-М, 2008.
29. Финансовое право : учебное пособие / [под ред. А. А. Ялбулганова]. – М. : Статут, 2001.
30. Гриценко В. В. Концептуальные проблемы развития теории налогового права современного российского государства : дис. ... докт. юрид. наук / Гриценко В. В. – Саратов, 2005.
31. Лайченкова Н. Н. Стимулы в налоговом праве : дис. ... канд. юрид. наук / Лайченкова Н. Н. – Саратов, 2007.
32. По делу о проверке конституционности постановления Правительства РФ от 28 февраля 1995 года „О введении платы за выдачу лицензий на производство, розлив, хранение и оптовую продажу алкогольной продукции” : постановление Конституционного Суда РФ : от 18.02.1997 г. № 3-П // Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. – 1997. – № 5.
33. Пепеляев С. Г. Законы о налогах : элементы структуры / Пепеляев С. Г. – М. : СВЕА, 1995.
34. Демин А. В. Налоговое право России : [учебное пособие] / Демин А. В. – Красноярск : РУМЦ ЮО, 2006.
35. Грачева Е. Ю. Налоговое право : учебник / Грачева Е. Ю., Ивлиева М. Ф., Соколова Э. Д. – М. : Юристъ, 2005.

Стаття надійшла до редакції 17.04.2012 р.



Н. В. Шкільова,
здобувач Національного університету ДПС
України

ОСОБЛИВОСТІ ВИЗНАЧЕННЯ ПОДАТКОВОГО ЗОБОВ'ЯЗАННЯ ФІЗИЧНИХ ОСІБ НА МЕЖІ ПРИВАТНОГО ТА ПУБЛІЧНОГО РЕГУЛЮВАННЯ

У статті досліджено специфіку визначення податкового зобов'язання фізичних осіб. Зокрема, проаналізовано загальнородові критерії визначення фізичних осіб як зобов'язаних суб'єктів, що накладаються на спеціальні конструкції, на межі публічного та приватного права.

В статті досліджена специфіка визначення податкового зобов'язання фізичних осіб. В частині, здійснено аналіз общеродових критеріїв визначення фізичних осіб як зобов'язаних суб'єктів, котрі накладаються на спеціальні конструкції, на межі публічного та приватного права.

This article explores the specific determination of tax liability of individuals. In particular, analyzes criteria for identifying individuals as liable entities, imposed on a special design on the border of public and private law.

Ключові слова: податок, податкове зобов'язання, платники податків, податкове резидентство.

Фізичні особи є платниками значної кількості податків і зборів в Україні. Проте в частині податків і зборів не наголошується на виді платника (юридична або фізична особа), а податковий обов'язок пов'язується з родовою конструкцією платника податків [3], яка обов'язок сплати податків і зборів пов'язує як з юридичними, так і з фізичними особами. Законодавче закріплення фізичної особи як платника податків передбачає насамперед акцент на виникненні у нього обов'язку зі сплати податків і зборів, встановлених податковим законодавством. Це концептуальний підхід. Деталізується він за двома напрямками. Насамперед виконання обов'язку зі сплати податку доповнюється діями фізичних осіб з податкового обліку та звітності. І, нарешті, закріплення ознак фізичних осіб як платників податків, виділення їх особливостей, що впливають на зміст і порядок виконання податкового обов'язку.

Необхідно підкреслити, що окремі аспекти визначення податкового зобов'язання фізичних осіб були предметом дослідження таких учених, як: О. В. Бризгалін, В. В. Вітрянський, Д. В. Вінницький, Н. В. Воротіна, В. В. Гриценко, С. А. Герасименко, Г. А. Газжиева, О. Ю. Грачова, В. І. Гурев, І. Н. Ільюшихін, М. В. Карасьова, І. І. Кучеров, М. П. Кучерявенко, П. С. Пацурківський, С. Г. Пепеляєв, М. О. Перепелиця, Г. В. Петрова. Проте спеціальні дослідження, які були б присвячені саме визначенню податкового зобов'язання фізичних осіб на межі приватного та публічного регулювання, на сьогодні відсутні.

Система ознак фізичних осіб як платників податків містить дві групи: основні і факультативні. Якщо основними ознаками визначається зміст податкових обов'язків конкретного платника, підстави виникнення, зміни та припинення їх, то факультативні ознаки уточнюють зміст цих обов'язків, деталізують порядок і процедуру їх виконання, хоча і не впливають на виникнення, зміни та припинення обов'язків, пов'язаних зі сплатою податків і зборів.

Серед основних ознак фізичних осіб необхідно виділити такі:

1. Податкове резидентство. Основи наукового підходу до характеристики податкового резидент-

ства пов'язані з аналізом загальності податків, логічним закріпленням вилучень при оподаткуванні, специфічних режимів оподаткування іноземців та осіб без громадянства. Як кількісний критерій резидентства використовується кількість днів перебування фізичної особи-платника податку на території держави. Податкове законодавство України, як і законодавство багатьох держав, таким критерієм визначає 183 календарні дні (цілісно або сумарно) протягом року. Це так званий тест фізичної присутності, який встановлюється щорічно і діє в межах календарного року.

Так, відповідно до Податкового кодексу України одним з критеріїв резидентства фізичної особи податкове законодавство України визначає умову перебування в Україні не менше 183 днів (включаючи день приїзду або від'їзду) протягом періоду або періодів податкового року. Термін перебування на території держави є одним з критеріїв визначення податкового резидентства. Податковими резидентами України визнаються фізичні особи, які мають постійне місце проживання в Україні. У разі, якщо фізична особа має місце проживання також в іноземній державі, вона вважається резидентом, якщо має місце постійного проживання в Україні. Якщо фізична особа має місце постійного проживання також в іноземній державі, вона вважається резидентом, якщо має більш тісні особисті чи економічні зв'язки (центр життєвих інтересів) в Україні [3].

Днем перебування в Україні є будь-який календарний день, у який фізична особа фактично перебувала на території України, незалежно від тривалості цього перебування. Час фактичного перебування на території України охоплює час безпосереднього перебування фізичної особи на території України, а також час, на який ця особа виїхала за межі території України спеціально на лікування, відпочинок, навчання, у відрядження. Не належить до часу фактичного перебування на території України час, протягом якого іноземець та особа без громадянства перебували в Україні: 1) як особа, що має дипломатичний або консульський статус, або є членом сім'ї такої особи; 2) як співробітник міжнародної організації, створеної за міждержавною уго-



дою, учасником якого є Україна, або як член сім'ї такого співробітника; 3) на лікуванні, відпочинку, навчанні за умови перебування фізичної особи в Україні виключно з цими цілями; 4) виключно для проїзду через територію України. Податковими нерезидентами України визнаються фізичні особи, які не є податковими резидентами України.

2. Здійснення економічної діяльності або отримання доходів від джерел у державі.

3. Наявність у власності майна, що підлягає оподаткуванню.

4. Здійснення операцій або дій, що підлягають оподаткуванню.

5. Участь у відносинах, однією з умов яких є сплата мита чи зборів, пов'язаних із перетином митного кордону. До факультативних ознак фізичних осіб-платників податків і зборів належать: 1) місце постійного проживання; 2) принцип громадянства використовується поряд з принципом місця проживання або місцезнаходження суб'єкта; 3) центр особистих і економічних інтересів; 4) місце фактичного проживання.

Відповідно до ст. 3 Конституції України людина, її життя і здоров'я, честь і гідність, недоторканність і безпека визнаються в Україні найвищою соціальною цінністю. Виходячи зі змісту цієї статті, визнаємо необхідність в охороні державою прав і свобод кожного члена суспільства. З цього випливає, що порушення приватних інтересів людини дає право їй звернутися до держави за захистом при порушенні таких прав і свобод. Таким чином, приватні інтереси особи пов'язані з реалізацією конституційних прав і свобод. Інтереси суспільства полягають у формуванні правової держави, підтриманні суспільної згоди. Інтереси держави пов'язані із захистом конституційного ладу, суверенітету та територіальної цілісності.

Загальнородові критерії визначення фізичних осіб як зобов'язаних суб'єктів накладаються на спеціальні конструкції на межі публічного та приватного права. Така особливість пов'язується з запозиченням коштів, надходженням кредитів для придбання об'єктів нерухомості. Складність регулювання подібних відносин, специфіка спорів, пов'язаних з цим, зумовили спеціальні судові роз'яснення. Постанова пленуму Вищого спеціалізованого суду України з розгляду цивільних і кримінальних справ „Про деякі питання судової практики при вирішенні спорів, що виникають з кредитних правовідносин” [5] стосується основних питань судового розгляду справ, пов'язаних з кредитними правовідносинами. Аналіз тексту постанови та положень ст. ст. 1054–1057 Цивільного кодексу України [8], п. 3 ч. 1 ст. 1 Закону України „Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг” [7], п. 7 ч. 1 ст. 2 Закону України „Про банки і банківську діяльність” [4] дає змогу дійти висновку, що під кредитними правовідносинами розуміються відносини між кредитною установою та іншою фізичною чи юридичною особою з приводу отримання грошових коштів у певному розмірі за умови їх подальшого повернення з нарахуванням процентів за користування цими коштами. Закон

України „Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг” [7] у п. 1–3 ч. 1 ст. 1 дає визначення таких понять: „фінансова установа”, „кредитна установа”, „фінансовий кредит”. Кошти, які надаються у кредит, не перебувають в оперативному віданні України, тобто не є публічними коштами, відносини щодо формування, розподілу та використання яких регулюються нормами фінансового права.

Кредитні правовідносини у даному випадку не є предметом регулювання фінансового права. Але, ураховуючи єдність системи права та взаємозв'язок галузей права, можна виділити такі пункти постанови, окремі положення яких регулюються нормами фінансового права. Частини 12–14, 16 постанови містять положення щодо національної грошової одиниці – гривні, а також положення щодо використання іноземної валюти (п. 1 ч. 12). Згідно зі статтею 99 Конституції України [2] грошовою одиницею України є гривня. Указана стаття визначає правовий статус гривні, але не встановлює сферу її обігу та будь-яких обмежень щодо можливості використання в Україні іноземної валюти. Таких обмежень не міститься і у статті 192 ЦК України [8], у якій указується на те, що іноземна валюта може використовуватися в Україні у випадках і в порядку, встановлених законом, що певним чином стосується предмета регулювання фінансового права, адже відповідно до ч. 4 ст. 33 Бюджетного кодексу [1] проект Основних напрямів бюджетної політики на наступний бюджетний період ґрунтується на прогнозних макропоказниках економічного і соціального розвитку України на наступний бюджетний період із зазначенням показників обсягу валового внутрішнього продукту, індексів споживчих та гуртових цін, прогнозованого офіційного обмінного курсу гривні у середньому за рік та на кінець року, прогнозованого рівня безробіття. Відповідні повноваження у сфері валютного регулювання і забезпечення стабільності грошової одиниці – гривні – має Національний банк України (ст. 99 Конституції України [2], ч. 1 ст. 6, п. 14, 16 ч. 1 ст. 7 Закону України „Про Національний банк України” [6]). Повноваження Національного банку України у даній сфері, хоча безпосередньо і не стосуються фінансових правовідносин, але впливають на них суттєво, відповідно до ч. 2 ст. 33 Бюджетного кодексу України [1].

Згідно зі статтею 625 Цивільного кодексу України [8] наслідки прострочення боржником грошового зобов'язання у вигляді інфляційного нарахування на суму боргу та три проценти не є санкціями, а виступають способом захисту майнового права та інтересу, який полягає у відшкодуванні матеріальних втрат кредитора від знецінення грошових коштів унаслідок інфляційних процесів та отриманні компенсації (плати) від боржника за користування утримуваними ним грошовими коштами, належними до сплати кредитору, а тому суд має виходити з того, що ці кошти нараховуються незалежно від вини боржника та незалежно від сплати ним неустойки (пені) за порушення виконання зобов'язання. У даній частині застосовано положення про інфля-



ційне нарахування, що пов'язано з предметом фінансового права – публічними фінансами. Так, Закон України „Про Державний бюджет” обов'язково повинен прийматися з урахуванням прогнозованих показників інфляції (ч. 4 ст. 33 Бюджетного кодексу України) [1] на наступний бюджетний рік.

Список використаної літератури

1. Бюджетний кодекс України : від 8 липня 2010 року № 2456-VI // *Голос України*. – 2010. – № 143.
2. Конституція України : від 28 червня 1996 року № 254к/96-ВР // *Відомості Верховної Ради України*. – 1996. – № 30.
3. Податковий кодекс України : від 2 грудня 2010 року // *Голос України*. – 2010. – № 229.
4. Про банки і банківську діяльність : Закон України : від 7 грудня 2000 року № 2121-III // *Голос України*. – 2001. – №

- 12.
5. Про деякі питання судової практики при вирішенні спорів, що виникають з кредитних правовідносин : постанова пленуму Вишого спеціалізованого суду України з розгляду цивільних і кримінальних справ : від 30 березня 2012 року № 5 // *Закон і Бізнес*. – 2012. – № 18.
6. Про Національний банк України : Закон України : від 20 травня 1999 року № 679-XIV // *Голос України*. – 1999. – 22.06.
7. Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг : Закон України : від 12 липня 2001 року № 2664-III // *Голос України*. – 2001. – № 150.
8. Цивільний кодекс України : від 16 січня 2003 року № 435-IV // *Голос України*. – 2003. – № 45.

Стаття надійшла до редакції 07.05.2012 р.



А. М. Касьяненко,
здобувач кафедри фінансового права,
Національний університет ДПС України

ПОРУШЕННЯ НОРМ БЮДЖЕТНОГО ЗАКОНОДАВСТВА ЯК ПІДСТАВА ЗАСТОСУВАННЯ ФІНАНСОВОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ

У статті зазначено, що вся фінансова система, як невід'ємна ознака держави, не може функціонувати без інституту відповідальності, а фінансова відповідальність – одна з основних фінансово-правових категорій, конструкція якої багато у чому визначає місце і роль правового регулювання фінансових відносин.

В статье отмечено, что вся финансовая система, как неотъемлемый признак государства, не может функционировать без института ответственности, а финансовая ответственность является одной из основных финансово-правовых категорий, конструкция которой во многом определяет место и роль правового регулирования финансовых правоотношений.

It registers in the article, that all financial system, as inalienable sign of the state, can not function without the institute of responsibility, and financial responsibility is one of basic financially-legal categories, the construction of that basically determines the place and role of the legal adjusting of financial legal relationships.

Ключові слова: фінансова відповідальність, порушення норм бюджетного законодавства, фінансові правовідносини.

У сучасних умовах завдяки розвитку фінансового законодавства кількість процесуальних фінансово-правових норм збільшується, що, на думку М. В. Карасьової [1, с. 75], є свідченням реальності, досить високого рівня гарантованості матеріальних фінансових норм. Як правильно зазначає Н. І. Хімічева [2, с. 36], у процесуальних фінансових правовідносинах виражається юридична форма, у якій держава отримує у своє розпорядження фінансові ресурси, розподіляє і використовує їх.

Останніми роками у зв'язку зі змінами у фінансовому законодавстві науковці стали виділяти фінансово-правову відповідальність. Але ідея визнання фінансово-правової відповідальності не є новою для фінансово-правової науки. Адже ще у XIX столітті М. М. Сперанський обґрунтував потребу закріпити примусові заходи, зокрема заходи відповідальності, за порушення вимог фінансової діяльності на нормативному рівні. Так, пропонувалося забезпечити сплату податків, застосувати стягнення недоїмки в податках, реалізацію майна боржника, арешт майна і заробітної плати, ревізію бюджетних рахунків, застосувати штраф, пеню тощо. Деякі з доктринальних положень були нормативно закріплені. Так, у Положенні про стягнення у безспірних справах казни (1918 р.) було визначено не тільки юридико-фактичні підстави вжиття примусових заходів за порушення у сфері фінансової діяльності держави, а й деталізовано потенціал самих заходів – розмір пені („відсотків з казенних справ”). Істотно активізувалися наукові пошуки можливих варіантів виокремлення фінансово-правової відповідальності у 60–70-х роках XX століття. Так, О. Е. Лейст [3, с. 8] виділяв фінансові санкції як самостійний вид юридичних і фінансово-правову відповідальність – як різновид юридичної та наполягав на доцільності чіткого нормативного визначення їх потенціалу, хоча водночас у роботах інших учених-юристів ототожнювалися

фінансові санкції з адміністративно-правовими, з економічними, що в цілому не дозволяло остаточно виокремити фінансово-правову відповідальність.

У фінансовому законодавстві не міститься єдиного поняття „фінансове правопорушення”, однак у ст. 109 Податкового кодексу України [4] визначено, що є податковим правопорушенням, у ст. 116 Бюджетного кодексу України [5] – поняття „порушення бюджетного законодавства”, які фактично є різновидом фінансового правопорушення. Це дозволяє дати визначення поняття фінансового правопорушення та охарактеризувати його склад. Таким чином, як справедливо зазначає М. В. Карасьова [6, с. 183], фінансове правопорушення – це винне діяння, що порушує норми фінансового права, за яке законодавством установлена фінансово-правова відповідальність. На думку А. С. Ємельянова [7, с. 149], фінансове правопорушення – це винне діяння, що порушує приписи, які містяться в актах фінансового законодавства, унаслідок чого заподіюється шкода фінансовій системі держави; за скоєння такого діяння щодо винної особи застосовуються фінансові санкції.

Отже, фінансове правопорушення можна визначити як винну, протиправну, антигромадську дію або бездіяльність учасника фінансово-правового процесу, за яке законодавством установлена відповідальність.

Існує визначений законом порядок розподілу, перерозподілу й використання фінансових ресурсів у бюджетній системі держави. Але необхідно зазначити, що вони досить часто стають предметом посягання. У Бюджетному кодексі України глава 18 присвячена питанням відповідальності та заходам впливу за вчинені порушення бюджетного законодавства. Порівняно з попередньою редакцією Кодексу, більш детально визначені бюджетні правопорушення (стаття 116). Залишається невирішеним питання, які заходи впливу застосовують до учасників бюджетного



процесу за порушення бюджетного законодавства (пп. 5, 6 ст. 116). Попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства вноситься з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства в усіх випадках виявлення цих порушень. Уповноважені на те органи видають ці вимоги у формі, встановленій законодавством. Наприклад, для випадку нецільового використання субвенцій застосовується форма вимоги до розпорядника бюджетних коштів про повернення до відповідного бюджету використаної ним не за цільовим призначенням суми субвенції, затверджена наказом Міністерства фінансів України № 996 від 5 серпня 2011 року. Постановою Кабінету Міністрів України „Про затвердження Порядку повернення бюджетних коштів до відповідних бюджетних фондів у разі їх нецільового використання” затверджений Порядок повернення бюджетних коштів, отриманих як субвенція, до відповідного бюджету в разі їх нецільового використання. Згідно з цим Порядком факт нецільового використання субвенції встановлюється у процесі проведення ревізії (перевірки) виконання бюджетів уповноваженим державним органом, що здійснює контроль за дотриманням бюджетного законодавства, і оформляється актом ревізії або довідкою про перевірку.

Стаття 119 Бюджетного кодексу України містить, на нашу думку, дуже вузьке поняття „нецільове використання бюджетних коштів”, під яким розуміється „витрачання їх на цілі, що не відповідають бюджетним призначенням, встановленим законом про Державний бюджет України чи рішенням про місцевий бюджет, напрямам використання бюджетних коштів, визначених у паспорті бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі) або у порядку використання бюджетних коштів; бюджетним асигнуванням (розпису бюджету, кошторису, плану виконання бюджетних коштів)”.

Буквальне розуміння норм Бюджетного кодексу не дозволяє вважати нецільовим використанням бюджетних коштів такі, на жаль, досить поширені на практиці діяння: 1) використання бюджетних коштів їх одержувачем на цілі, що не відповідають плану використання бюджетних коштів, правовим підставам їх отримання (наприклад, нецільове використання коштів, виділених з бюджету небюджетним установам для фінансування певних програм); 2) порушення встановленого законом порядку закупівлі за бюджетні кошти товарів, оплати робіт і послуг; 3) незаконне отримання з відповідного бюджету компенсацій за раніше понесені витрати та їх використання на власні потреби; 4) порушення службовими особами органів Державного казначейства встановлених законом правил розрахункового обслуговування бюджетів, розпорядників і одержувачів бюджетних коштів; правил перерахування міжбюджетних трансфертів у формах, пов’язаних з використанням бюджетних коштів.

На сьогодні у систему бюджетного законодавства

України входить ряд нормативно-правових актів, що поділяють на постійно діючі та періодичні, що діють лише у бюджетний період. До постійно діючих актів належать такі: Конституція України; Бюджетний кодекс України; Закон України „Про місцеве самоврядування в Україні”; Закон України „Про місцеві державні адміністрації” та інші закони й підзаконні акти. Періодичні нормативно-правові акти складаються з законів про Державний бюджет України на відповідний рік та інших законів і підзаконних актів, що регулюють дохідну та видаткову частини бюджету, встановлюють правила складання, розгляду, затвердження та виконання державного і місцевих бюджетів. Нормативні акти, які регламентують виконання бюджетів, у багатьох випадках суперечать один одному. Тому „вибір варіантів фінансування витрат бюджету часто виглядає суто суб’єктивною справою того чи іншого чиновника і залежить від його свідомості, особистих інтересів, впливу на нього різних чинників” [8, с. 12–13]. Ця негативна обставина сприяє скоєнню злочинів, формує відчуття безкарності у службових осіб за неефективне та нецільове використання бюджетних коштів, а також за видання нормативно-правових і розпорядчих актів, якими всупереч встановленому законом порядку змінюються доходи і видатки бюджетів.

Стаття 117 Бюджетного кодексу України визначає заходи впливу до учасників бюджетного процесу за порушення бюджетного законодавства: попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення у 30-денний термін; зупинення операцій з бюджетними коштами; призупинення бюджетних асигнувань; зменшення бюджетних асигнувань; повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету; зупинення дії рішення про місцевий бюджет; безспірне вилучення коштів з місцевих бюджетів та ін. Порушення фінансової дисципліни зачіпає насамперед публічні інтереси держави.

Багато авторів акцентує увагу на особливих властивостях фінансово-правових санкцій, серед яких: специфічна мета – застосування компенсацій збитків, завданих неналежним виконанням фінансових зобов’язань, та покарання порушника; наявність, як підстав застосування, фінансових правопорушень; покладання на порушника додаткового обов’язку або додаткового обтяження, що виражається в позбавленні майнового характеру; множинність і розмаїття осіб, щодо яких здійснюється застосування відповідних санкцій (як фізичних, так і юридичних осіб); дещо ускладнений, тривалий процесуальний режим.

Отже, як бачимо, потенціал фінансових санкцій досить змістовний, специфічний і потребує адекватних зовнішніх форм реалізації. У чинному законодавстві відсутній єдиний нормативно-правовий акт, як, наприклад, у Польщі. У них фінансові правопорушення, застосування фінансових санкцій чітко визначені у Кримінальному фінансовому кодексі [9].



В Україні проводяться різні заходи для створення ефективного, дієвого механізму протидії бюджетним правопорушенням. За порушення бюджетного законодавства застосовуються різні заходи впливу. Відповідальність за порушення бюджетного законодавства полягає у вжитті до правопорушників заходів примусу, передбачених як Бюджетним кодексом України, так і іншими нормативними актами. Важливу роль відіграють саме заходи фінансового примусу, які передбачені санкціями бюджетно-правових норм, мають наслідком тимчасові обмеження грошового характеру або дії рішення про місцевий бюджет.

Санкція фінансово-правової норми, як зазначає Л. К. Воронова [10, с. 67], містить указівку на невиконання для її порушника наслідки. До порушників фінансової дисципліни застосовуються і специфічні засоби – фінансові, зокрема до бюджетних установ – повне або часткове закриття бюджетних асигнувань. Санкції фінансово-правової норми за своєю сутністю є економічно-юридичними (майновими), бо невиконання, небажаність передбачуваних ними заходів полягає у зменшенні майнової сфери правопорушника через його грошові фонди та кошти [11, с. 45]. Правові норми глави 18 Бюджетного кодексу України „Відповідальність та заходи впливу за вчинення порушення бюджетного законодавства” встановлюють, що особи, винні у порушенні бюджетного законодавства, несуть цивільну, дисциплінарну, адміністративну або кримінальну відповідальність згідно із законами України. Крім того, порушення бюджетного законодавства, скоєне розпорядником чи одержувачем бюджетних коштів, може бути підставою для притягнення до відповідальності, згідно з законами України, його керівника чи інших відповідальних посадових осіб, залежно від характеру вчинених ними діянь (ст. 121). На нашу думку, необхідно внести доповнення до п. 1 ст. 121 Бюджетного кодексу України і викласти її у такій редакції: „Посадові особи, з вини яких допущено порушення дисциплінарну, адміністративну, цивільну, дисциплінарну, адміністративну, фінансову або кримінальну відповідальність згідно із законами України”.

Правопорушення можуть виявлятися під час здійснення планового, систематичного контролю, а можуть у процесі перевірок, пов'язаних з надходженням інформації про правопорушення від третіх осіб. У зв'язку з цим в одних випадках етап порушення справи про правопорушення юридичної особи можна виділити, а в інших він є складовою відповідної перевірки і збігається з етапом встановлення фактичних обставин правопорушення. О. Ю. Грачова [12, с. 74] підкреслює особливу роль фінансового контролю. На її думку, фінансовий контроль повинен бути спрямованим на прискорення економічного і соціального розвитку, попередження безгосподарності й крадіжок, перевірку своєчасного виконання зобов'язань перед бюджетом і позабюджетними фондами, взаєморозрахунків між господарськими суб'єктами. Під час контролю виявляють значні кошти, що не надійшли до бюджетів та цільових позабюджетних

фондів.

Заходи юридичної відповідальності, покладені на винного у вчиненні правопорушення, пов'язані із заповіданням йому додаткових правообмежень, передбачених штрафними (каральними) санкціями; фактичною підставою застосування заходів примусу слугує здійснення фінансового правопорушення; застосування заходів фінансово-правового примусу відбувається в певній, передбаченій законом процесуальній формі; фінансово-правовий примус як відповідний елемент діяльності держави і органів місцевого самоврядування, як і будь-яка соціальна діяльність, має мету. Отже, основною метою державного примусу у фінансовій сфері є зміцнення режиму законності і правопорядку у сфері утворення, розподілу, використання коштів держави та органів місцевого самоврядування; у своєму розвитку процес застосування примусових заходів проходить декілька стадій, кількість і зміст яких визначається мірою державного примусу; існування контрольних органів щодо застосування примусових заходів, а також можливість оскаржити суб'єктом фінансових правовідносин будь-який факт застосування щодо нього примусових заходів є однією із правових гарантій законності застосування примусу. Таким чином, як право у цілому, так і фінансове право зокрема впливає на суспільні відносини шляхом встановлення прав і обов'язків між їх учасниками, забезпечуючи реалізацію прав і обов'язків, у тому числі потенційно можливим є державний примус. Примусові заходи у сфері публічних фінансів застосовуються уповноваженими органами державної влади в суворій відповідності з передбаченим законом процесуальним порядком відносно зобов'язаних осіб з метою створення умов для виконання покладених на них завдань, а також забезпечення належного рівня ретельності та підтримки фінансової дисципліни. На відміну від інших процесуальних заходів, вжитих у сфері публічних фінансів, їх застосування супроводжується додатковими обтяженнями винятково організаційного і майнового характеру.

Стан контролю за дотриманням бюджетного законодавства є ще одним суттєвим фактором, який визначає реальну картину бюджетних злочинів. Загальні повноваження у здійсненні контролю за дотриманням бюджетного законодавства надані Верховній Раді України (ч. 4 ст. 85 Конституції України; ст. 109 Бюджетного кодексу України), Рахунковій палаті (ст. 98 Конституції України; ст. 110 Бюджетного кодексу України), Міністерству фінансів України (ст. 111 Бюджетного кодексу України), Державному казначейству України (ст. 112 Бюджетного кодексу України), органам Державної фінансової інспекції (ст. 113 Бюджетного кодексу України), місцевим радам (ст. 114 Бюджетного кодексу України) та місцевим державним адміністраціям (ст. 115 Бюджетного кодексу України). Контроль за дотриманням бюджетного законодавства, спрямований на забезпечення ефективного результативного управління бюджетними коштами, встановлений у ст. 26 Бюджетного



кодексу України. Конкретизуються повноваження вказаних органів окремими законами і підзаконними нормативно-правовими актами. Але система фінансового контролю у бюджетній сфері України є недосконалою, оскільки, як справедливо зазначає О. В. Кузьменко, „у національній фінансовій системі склалася ситуація, при якій структури, які безпосередньо виконують бюджет, самі ж себе і контролюють, що недопустимо” [13, с. 104]. Найбільш ефективним, на нашу думку, є контроль за дотриманням бюджетного законодавства з боку органів Державної фінансової інспекції, Рахункової палати та прокуратури, за матеріалами перевірок яких найчастіше й порушуються кримінальні справи даної категорії. У практиці здійснення фінансового контролю існує і ряд проблем, зумовлених недосконалістю законодавчого врегулювання порядку взаємодії різних контролюючих органів. Основними факторами, що значною мірою визначають обстановку скоєння злочинів у сфері формування і використання бюджетних коштів, є такі: періодичний характер дії значної кількості нормативно-правових актів, що регулюють бюджетні правовідносини; розгалуженість бюджетного законодавства; суперечливість окремих норм, що регулюють правовідносини у бюджетній сфері; недоліки системи контролю за дотриманням бюджетного законодавства. Якщо перші два фактори є об’єктивними і зумовлені сутністю бюджетних правовідносин, то останні потребують вжиття заходів, спрямованих на їх усунення.

А. Й. Іванський [14, с. 386] з упевненістю зазначає, що „відсутність належного правового регулювання підстав та порядку притягнення правопорушників до фінансово-правової відповідальності за вчинення фінансових правопорушень сприяє виникненню у господарських судах та судах загальної юрисдикції суперечливої судової практики, що спричиняє численні скарги на судові рішення, а також породжує ряд дискусійних питань у науковій доктрині до визначення самостійності фінансово-правової відповідальності”.

Реформування державної влади і судової системи в Україні довело актуальність питання про місце конституційного принципу спеціалізації судової системи, передбаченого статтею 125 Конституції України. Недостатність законодавчого врегулювання породжує гострі дискусії щодо загальної моделі судоустрою України. На сьогодні важливою проблемою у контексті гарантування прав людини у сфері судочинства є, на нашу дум-

ку, забезпечення доступності та справедливості судочинства шляхом оптимізації розподілу компетенції різних ланок судової системи щодо розгляду фінансових справ (бюджетних, податкових, валютних тощо). У зв’язку з цим існує об’єктивна необхідність в удосконаленні системи судочинства, створенні спеціальних судів, наприклад фінансових.

Список використаної літератури

1. Карасева М. В. Финансовое право. Общая часть : [учебник] / Карасева М. В. – М. : Юристъ, 2000. – 256 с.
2. Финансовое право : учебник / [отв. ред. Н. И. Химичева]. – 4-е изд. перераб. и доп. – М. : Норма, 2008. – 768 с.
3. Лейст О. Э. Санкции и ответственность по советскому праву (теоретические проблемы) / Лейст О. Э. – М. : Изд-во МГУ, 1981. – 240 с.
4. Податковий кодекс України : від 02.12.2010 р. // Офіційний вісник України. – 2010. – № 92. – Ст. 3248.
5. Бюджетний кодекс України : Закон України : від 08.07.2010 р. № 2453 // Офіційний вісник України. – 2010. – № 59. – Ст. 2047.
6. Колпаков В. К. Адміністративне право України / Колпаков В. К. – К. : Юрінком Інтер, 1999. – 736 с.
7. Емельянов А. С. Финансовое право / Емельянов А. С. – М. : Былина, 2002. – 368 с.
8. Бандурка О. М. Бюджетні процеси та „тінізація” економіки в Україні / Бандурка О. М. // Проблеми боротьби зі злочинністю у сфері економічної діяльності : матеріали науково-практичної конференції (Харків, 15–16 грудня 1998 року). – Х. : Харківський центр вивчення організованої злочинності при Національній юридичній академії України імені Ярослава Мудрого, 1999. – С. 11–19.
9. Kodeks karny skarbowy // Ustawa RP: ustawa przyjęta Sejmem RP 10 wrzesnia 1999 r. / Dziennik Ustaw RP. – 2007. – № 111, poz. 765, 2 t.
10. Воронова Л. К. Финансовое право Украины : [підручник] / Воронова Л. К. – К. : Прецедент, Моя книга, 2006. – 448 с.
11. Орлюк О. П. Финансовое право : академічний курс : [підручник] / О. П. Орлюк. – К. : Юрінком Інтер, 2010. – 808 с.
12. Грачева Е. Ю. Основные тенденции развития государственного финансового контроля в Российской Федерации / Е. Ю. Грачева // Финансовое право на рубеже веков : материалы научной конференции (Санкт-Петербург, май 2002 года). – СПб., 2002. – № 5. – С. 73–80.
13. Кузьменко О. Проблеми співвідношення компетенції парламенту і Рахункової палати у контрольно-бюджетній сфері / О. Кузьменко // Право України. – 2001. – № 4. – С. 101–105.
14. Іванський А. Й. Фінансово-правова відповідальність : теоретичний аналіз : [монографія] / Іванський А. Й. – Одеса : Юридична література, 2008. – 504 с.

Стаття надійшла до редакції 11.04.2012 р.

**М. Б. Разгильдиева,***кандидат юридических наук, доцент,
доцент кафедры финансового, банковского и
таможенного права, ФГБОУ ВПО „Саратовская
государственная юридическая академия”*

ПРОБЛЕМЫ ИНСТИТУТА БЮДЖЕТНО-ПРАВОВОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТИ В БЮДЖЕТНОМ ПРАВЕ РОССИИ

В статье освещены проблемы теории института бюджетно-правовой ответственности: обоснована недостаточность законодательных установлений для формирования теоретического понятия бюджетно-правовой ответственности; аргументирована необходимость внедрения данного института в современное правовое регулирование.

У статті висвітлено проблеми теорії інституту бюджетно-правової відповідальності: обґрунтовано недостатність законів для формування теоретичного поняття бюджетно-правової відповідальності; аргументовано потребу у впровадженні цього інституту в сучасне правове регулювання.

Problems of the theory of institute legal responsibility of the budgetary law are covered: insufficiency of legislative establishments for formation of theoretical concept of budgetary responsibility locates; need of introduction of this institute in the modern is given reason legal regulation.

Ключевые слова: бюджетно-правовое принуждение, бюджетное правонарушение, бюджетно-правовая ответственность.

Актуальность обращения к обозначенной тематике определяется нерешенностью ряда теоретических вопросов института бюджетно-правовой ответственности в бюджетном праве России. Несмотря на довольно значительный объем научных исследований, посвященных бюджетно-правовой ответственности, можно констатировать, что ряд вопросов, имеющих концептуальное значение, до сих пор не получили разрешения, проблемы в теоретическом осмыслении мер бюджетно-правовой ответственности сохраняются.

Одна из таких проблем – распространенное в финансово-правовой доктрине расширительное толкование бюджетно-правовой ответственности: часто исследователями не проводится разграничение между мерами бюджетно-правового принуждения и мерами бюджетной ответственности, происходит их отождествление. Так, существует мнение, что меры ответственности в Бюджетном кодексе перечислены в ст. 282 БК РФ [1, с. 114–116; 4, с. 18–19; 6, с. 188; 14, с. 538; 25, с. 27], хотя фактически в этой статье перечислены меры, которые можно отнести не только к мерам ответственности, но и к иным мерам принуждения, на что прямо указано в названии данной статьи. Определенные предпосылки для расширительного понимания бюджетно-правовой ответственности были сформированы законодателем, который в ряде случаев в тексте Бюджетного кодекса ведет речь об ответственности за нарушение бюджетного законодательства, в то же время не закрепляя необходимых для института ответственности основания (понятия бюджетного правонарушения), базовых характеристик ее санкций (видов наказания), основных принципов ее возложения (установление виновности и др.), используя при этом более широкие понятия „меры принуждения” и „нарушение бюджетного законодательства”.

Разграничение мер ответственности от иных мер правового принуждения не является новым для пра-

вовой науки, проводится оно и в науке финансового права. Например, справедливо отмечают Н. А. Сатарова, Е. В. Шеховцева, что не все меры принуждения, которые перечислены в ст. 282 БК РФ, относятся к мерам финансовой ответственности [7, с. 289; 29, с. 31]. Однако этот подход, к сожалению, пока не получил доминирующего распространения, несмотря на его очевидное соответствие положениям общей теории права и действующего бюджетного законодательства. Дифференцируя понятия бюджетно-правовой ответственности и бюджетно-правового принуждения, их соотношение можно определить в категориях части и целого соответственно: наряду с мерами бюджетно-правовой ответственности в системе бюджетно-правового принуждения необходимо выделять пресекательные и восстановительные меры бюджетно-правового принуждения [23, с. 366–400].

Вторая проблема теоретических разработок в сфере бюджетно-правовой ответственности связана с тем, что научные концепции этого института оказались оторванными от действующего правового регулирования, не учитывают его положений. Бюджетное законодательство Российской Федерации использует в ряде случаев слова „ответственность за нарушение бюджетного законодательства”, однако не закрепляет положений, позволяющих формировать институт бюджетно-правовой ответственности: отсутствует необходимое для юридической ответственности основание – бюджетное правонарушение.

В финансово-правовой теории мнение о наличии бюджетного правонарушения как основания бюджетно-правовой ответственности, предусмотренного Бюджетным кодексом РФ, является распространенным: понятие нарушения бюджетного законодательства, предусмотренное в ст. 281 БК РФ, оценивается как тождественное понятию „бюджетное правонарушение” [2, с. 28–31; 3, с. 44–47;



4, с. 19; 7, с. 291; 8, с. 43–44; 11, с. 131; 14, с. 537; 15, с. 20–30; 17, с. 16–17; 24, с. 11–13]. Явное отсутствие в Бюджетном кодексе РФ указания на такую характеристику правонарушения, как виновность в его совершении, одними учеными игнорируется, а другим дает основания для констатации специфичности бюджетных правонарушений [10, с. 85–91, 98; 16, с. 440; 19, с. 46]. Таким образом, формируется тезис о существовании в рамках бюджетного правового регулирования безвиновной юридической ответственности по аналогии с механизмом гражданско-правового принуждения.

Согласиться с этим тезисом в полной мере затруднительно, прежде всего потому, что концепция безвиновной гражданско-правовой ответственности не является однозначно признанной в науке гражданского права и не разделяется ее ведущими представителями [30, с. 155–180]. Кроме того, подобным направлением научного мнения не учитывается общетеоретическое представление о составе правонарушения и юридической формализации его признаков: „...для наличия ответственности необходимо общественно опасное, виновное, противоправное деяние...”, „...отсутствие одного из указанных элементов исключает ответственность...” [12, с. 340]. Например, Н. С. Макарова пишет, что не находит убедительным данное мнение О. С. Иоффе и М. Д. Шаргородского, полагая, что все эти предложения „лишь усложняют терминологию, делают ее излишне громоздкой и сводятся порой к словесным препирательствам, отвлекающим от выяснения существа дела” [19, с. 49].

Однако именно эти теоретические положения были недвусмысленно внедрены в законотворческую практику Конституционным Судом РФ, заключившим, что наличие состава правонарушения является необходимым основанием для всех видов юридической ответственности. При этом к основаниям ответственности, исходя из общего понятия состава правонарушения, относится и вина, если в самом законе прямо и недвусмысленно не установлено иное [22]. Следует согласиться с утверждениями тех авторов, которые полагают, что в публичном праве, в отличие от гражданско-правовых отношений, безвиновная ответственность недопустима [7, с. 291].

С учетом изложенного представляется возможным признать справедливым мнение, что достаточных оснований для признания существования нарушений бюджетного законодательства РФ в качестве самостоятельного вида правонарушений нет [5]; то, что законодатель по той или иной причине не называет правонарушением, в некоторых случаях действительно мало на него похоже [18, с. 4–5]. Явное отсутствие в тексте Бюджетного кодекса указания на виновность в совершении бюджетного нарушения, как его обязательный признак, свидетельствует о том, что законодатель использует иную модель последствий подобных нарушений, отличную от классического понимания основания юридической ответственности, – конструкцию мер принуждения, применение которых обуславливается нарушением бюджетного законодательства, не требующего уста-

новления вины. „Обретение” формы правонарушения нарушением бюджетного законодательства требуется только в рамках привлечения к административной или уголовной ответственности.

Фактическое отсутствие института бюджетно-правовой ответственности можно было бы признать вполне допустимым: для наказания субъектов, принадлежащих преимущественно к системе государственной (муниципальной) службы, применение мер административной ответственности являлось уместным. Однако в условиях расширения перечня субъектов, получающих финансирование из бюджета, возникает вопрос о достаточности административной ответственности за нарушения бюджетного законодательства. Этим обуславливается актуальность теоретических разработок, направленных на формирование института бюджетно-правовой ответственности в российском законодательстве. В этой связи необходимо обратиться к третьей научно-теоретической проблеме – нерешенности вопроса о необходимости бюджетно-правовой ответственности как таковой, проявляющейся в рекомендациях ее „перенесения” в КОАП РФ.

Возможность существования финансово-правовой ответственности достаточно часто отрицается правоведами, указывающими на то, что для целей наказания в сфере финансовых отношений достаточно средств административной или уголовной ответственности.

Согласиться с этим утверждением в полной мере вряд ли можно. Нельзя отрицать того, что каждая отрасль права имеет особенности в предметах, методах правового регулирования и „мерах ответственности за правонарушения” [21, с. 17], т. е. формируется из правовых норм, учитывающих специфику, присущую той или иной сфере правового регулирования. Эта специфика вполне может требовать наличия собственной системы санкций. Яркий тому пример – бюджетное законодательство, закрепляющее целый ряд „принципиально новых мер пресекающего, предупредительного, обеспечительного или восстановительного характера” [28, с. 12].

Отрасль права, регулируя определенную сферу общественных отношений, предусматривает возможное только в этой сфере неправомерное поведение в виде соответствующих нарушений и правонарушений и может обладать собственным механизмом пресечения нарушений, восстановления нарушенных правовых отношений. Содержание этого механизма различно для каждой отрасли, например ущерб, причиненный в результате совершения административного правонарушения или преступления, возмещается посредством гражданско-правовых механизмов; восстановление субъективного права в рамках гражданских правоотношений осуществляется собственными инструментами и не сопряжено с действием административной ответственности; восстановление имущественных интересов публично-правовых образований в рамках финансовых правоотношений осуществляется посредством собственных механизмов, возникших часто как „приспособление” к данной сфере



гражданско-правовых конструкций.

Формирование собственной системы санкций правовой отраслью обуславливается возможностью эффективного применения в данной области отношений конструкций иной отраслевой принадлежности. Так, понятно, что использование в налоговых отношениях гражданско-правовой пени невозможно. Однако возможно ее „приспособление” к данным отношениям, что требует соответствующего юридического закрепления, в результате чего фактически формируется новое, не известное ранее правовое средство. Аналогичный вывод можно сделать и относительно мер отраслевой ответственности.

Особенности финансовых отношений, обуславливающие формирование отрасли финансового права, определяют, что конструкций административного законодательства для них недостаточно. Как известно, для образования самостоятельной отрасли права имеют значение определенные условия: степень своеобразия тех или иных отношений; их удельный вес; невозможность урегулировать возникшие отношения с помощью норм других отраслей; необходимость применения особого метода регулирования [26, с. 297]. Считаем, что важнейшей причиной выделения финансового права в самостоятельную правовую отрасль является качественное своеобразие регулируемых отношений. Современные направления обособления предмета финансового права выявлены А. И. Худяковым, отметившим четкую тенденцию пересмотра сферы финансового права от вообще государственного хозяйства к только денежному хозяйству. Предметом финансового права являются финансово-экономические отношения, обладающие особыми свойствами, реализация которых требует императивной формы. Но для утверждения самостоятельности этой сферы правового регулирования необходимо руководствоваться спецификой именно правоотношения, а не методом его регламентации [27, с. 83, 89–90].

Таким образом, вопрос о наличии оснований для формирования конструкций финансово-правовой ответственности в различных сферах финансовой деятельности государства (муниципальных образований) – преимущественно вопрос целесообразности: может ли задача наказания быть эффективно достигнута посредством конструкций уголовной, административной или гражданско-правовой ответственности или требуется формирование иного правового средства, учитывающего особенности финансово-экономических отношений. Так, система мер административного принуждения не преследует цели восстановления нарушенных субъективных прав имущественного характера, подобная задача решается в порядке гражданского судопроизводства (ст. 4.7 КОАП РФ). Но этот механизм в сфере финансовых правоотношений применим лишь в отдельных случаях, в целом же финансово-правовое регулирование обладает собственными конструкциями, обеспечивающими реализацию цели восстановления нарушенного имущественного субъективного права (изъятие средств; блокировка расходов и др.). Применительно к бюджетной

сфере можно отметить, что в настоящее время идет формирование новых конструкций, основанных на „приспособлении” к бюджетным отношениям гражданско-правовых институтов. Представляется необходимым формирование и института бюджетной ответственности, а также его системное функционирование наряду с институтами административной и уголовной ответственности за нарушения бюджетного законодательства.

Еще один проблемный теоретический аспект бюджетно-правовой ответственности – вопрос о том, какие меры следует отнести к ее содержанию. В науке к мерам бюджетно-правовой ответственности многие относят такую меру, как предупреждение о ненадлежащем исполнении бюджетного процесса, которая рассматривается как мера финансово-правовой ответственности личного характера по аналогии с предупреждением как меры дисциплинарной и административной ответственности [9, с. 25; 13, с. 78; 20, с. 30]. Однако, оценивая действующую правовую регламентацию данной меры принуждения, можно заметить, что она не сопряжена с какими-либо последствиями, являющимися по своему характеру обременительными для правонарушителя. Специфика предупреждения о ненадлежащем исполнении бюджетного процесса заключается в том, что оно более направлено на устранение условий для совершения подобного нарушения в дальнейшем, не выполняя задач наказания.

Наличие функции наказания можно предположить в виде штрафов в размере двойной ставки рефинансирования Центрального банка РФ, устанавливаемых ранее российскими законами о федеральном бюджете на соответствующий год, за использование не по целевому назначению бюджетных кредитов, предоставленных российским юридическим лицам [31]. Однако с 2008 года они не предусматриваются российским бюджетным законодательством. На этом основании можно заключить, что в действующем формате российское бюджетное законодательство не закрепляет мер, которые можно было бы отнести к мерам ответственности бюджетно-правового характера [23, с. 377–400]. Однако, как отмечалось, наличие их необходимо. Полагаем, что меры бюджетно-правовой ответственности должны иметь имущественный характер (штраф), а их применение должно сопровождаться применением также мер дисциплинарной ответственности.

Список использованной литературы

1. Арсланбекова А. З. Проблемы применения ответственности за нарушение бюджетного законодательства / А. З. Арсланбекова // Право и политика. – 2006. – № 9.
2. Архипенко Т. В. Соотношение административной и бюджетной ответственности / Т. В. Архипенко, А. В. Макаров // Финансовое право. – 2004. – № 4.
3. Ахмедова И. Ш. Вопросы правового регулирования деятельности органов государственного финансового контроля за расходами федерального бюджета на здравоохранение / И. Ш. Ахмедова // Право и экономика. – 2011. – № 5.
4. Батыров С. Е. Проблемы применения и перспективы развития ответственности за нарушение бюджетного законодательства / С. Е. Батыров // Финансовое право. – 2003. – № 2.
5. Борисов А. Н. Комментарий к Бюджетному кодексу Рос-



- сийской Федерации / Борисов А. Н. – М. : Юстицинформ, 2008. – 389 с.
6. Бюджетное право : учебное пособие / [под ред. М. В. Карасевой]. – М. : Эксмо, 2010.
7. Бюджетное право : учебник / [под ред. Н. А. Сагаровой]. – М. : Деловой двор, 2009.
8. Гейхман О. М. Бюджетное правонарушение : понятие и особенности квалификации отдельных составов / О. М. Гейхман // Финансовое право. – 2004. – № 4.
9. Другова Ю. В. Ответственность за нарушение бюджетного законодательства / Ю. В. Другова // Журнал российского права. – 2003. – № 3.
10. Емельянов А. С. Реализация охранительной функции финансового права : дис. ... докт. юрид. наук / Емельянов А. С. – М., 2005.
11. Емельянова Е. С. Ответственность за нарушение бюджетного законодательства : дис. ... канд. юрид. наук / Емельянова Е. С. – М., 2005.
12. Иоффе О. С. Вопросы теории права / О. С. Иоффе, М. Д. Шаргородский. – М., 1961.
13. Карасева М. В. Финансовое право / М. В. Карасева, Ю. А. Крохина ; под ред. М. В. Карасевой. – М. : Норма ; Инфра-М, 2001.
14. Комментарий к Бюджетному кодексу РФ (постатейный) / [под ред. Е. Ю. Грачевой]. – М. : Проспект, 2009.
15. Конюхова Т. В. Развитие института ответственности за нарушение бюджетного законодательства / Т. В. Конюхова // Законодательство и экономика. – 2003. – № 2.
16. Крохина Ю. А. Бюджетное право России : [учебник] / Крохина Ю. А. – М. : Юрайт, 2010.
17. Крохина Ю. А. Финансовое правонарушение : понятие, состав и санкции / Ю. А. Крохина // Финансовое право. – 2004. – № 3.
18. Кучеров С. В. Проблемы правовой идентификации нарушений бюджетного законодательства / С. В. Кучеров // Финансовое право. – 2010. – № 11.
19. Макарова Н. С. Бюджетная ответственность : понятие, основания, особенности реализации : дис. ... канд. юрид. наук / Макарова Н. С. – М., 2004.
20. Макарова Н. С. Виды и особенности применения бюджетно-правовых санкций за бюджетные правонарушения / Н. С. Макарова // Российский судья. – 2004. – № 6.
21. Манохин В. М. Российское административное право : учебник / Манохин В. М., Адушкин Ю. С., Багишаев З. А. – М., 1996.
22. По делу о проверке конституционности ряда положений Таможенного кодекса Российской Федерации в связи с запросом Арбитражного суда города Санкт-Петербурга и Ленинградской области, жалобами открытых акционерных обществ „АвтоВАЗ” и „Комбинат „Североникель”, обществ с ограниченной ответственностью „Верность”, „Вита-Плюс” и „Невско-Балтийская транспортная компания”, товарищества с ограниченной ответственностью „Совместное российско-южноафриканское предприятие „Эконт” и гражданина А. Д. Чулкова : постановление Конституционного Суда РФ : от 27 апреля 2001 года № 7-П // Вестник Конституционного Суда РФ. – 2001. – № 5.
23. Разгильдиева М. Б. Теория финансово-правового принуждения и сферы его применения : дис. ... докт. юрид. наук / Разгильдиева М. Б. – Саратов, 2011.
24. Сердюкова Н. В. Финансово-правовая ответственность по бюджетному законодательству / Н. В. Сердюкова // Финансовое право. – 2004. – № 5.
25. Соболевская Ю. В. Проблемы правового регулирования ответственности субъектов Российской Федерации и муниципальных образований в сфере бюджетных отношений / Ю. В. Соболевская // Журнал российского права. – 2009. – № 8.
26. Теория государства и права : курс лекций / [под ред. Н. И. Матузова и А. В. Малько]. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Юристъ, 2006.
27. Худяков А. И. Избранные труды по финансовому праву / Худяков А. И. / сост. М. К. Сулейменов, Е. В. Прохоров, М. В. Карасева, А. Т. Шаукенов. – СПб. : Юридический центр Пресс, 2010.
28. Шевелева Н. А. Бюджетная система России : опыт и перспективы правового регулирования в период социально-экономических реформ / Шевелева Н. А. – СПб. : Издательский дом Санкт-Петербургского государственного университета, Издательство юридического факультета Санкт-Петербургского государственного университета, 2004.
29. Шеховцева Е. В. Ответственность за нарушение законодательства в бюджетной сфере : дис. ... канд. юрид. наук / Шеховцева Е. В. – СПб., 2006.
30. Яковлев В. Ф. Гражданско-правовой метод регулирования общественных отношений / Яковлев В. Ф. – 2-е изд., доп. – М. : Статут, 2006.
31. О федеральном бюджете на 2006 год : Федеральный закон : от 26 декабря 2005 года № 189-ФЗ (с изм. от 1 декабря 2006 года) // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2005. – № 52. – Ч. 2. – Ст. 5602 ; 2006. – № 49. – Ч. 1. – Ст. 5087.
32. О федеральном бюджете на 2005 год : Федеральный закон : от 23 декабря 2004 года № 173-ФЗ (с изм. от 4 ноября 2005 года) // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2004. – № 52. – Ч. 1. – Ст. 5277 ; 2005. – № 45. – Ст. 4589.
33. О федеральном бюджете на 2004 год : Федеральный закон : от 23 декабря 2003 года № 186-ФЗ (с изм. от 10 ноября 2004 года) // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2003. – № 52. – Ст. 5038 ; 2004. – № 46. – Ч. 1. – Ст. 4491.
34. О федеральном бюджете на 2003 год : Федеральный закон : от 24 декабря 2002 года № 176-ФЗ (с изм. от 17 июля 2005 года) // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2002. – № 52. – Ст. 5132 ; 2005. – № 30. – Ч. 2. – Ст. 3199.

Статья поступила в редакцию 14.05.2012 г.

**Н. В. Добрянська,***аспірантка відділу моніторингу ефективності
законодавства, Інститут законодавства
Верховної Ради України*

АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ ЗАКОНОДАВЧОГО РЕГУЛЮВАННЯ АДМІНІСТРАТИВНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ТА ЇЇ СИСТЕМАТИЗАЦІЇ

У статті розглянуто проблему законодавчого регулювання адміністративної відповідальності та питання її систематизації. Визначено особливості адміністративної відповідальності, розкрито зміст поняття систематизації адміністративної відповідальності відповідно до законодавства України.

В статье рассмотрена проблема законодательного регулирования административной ответственности и вопросы ее систематизации. Определены особенности административной ответственности, раскрыто содержание понятия систематизации административной ответственности в соответствии с законодательством Украины.

The article focuses on the problem of legal regulation of administrative responsibility and its systematization issues. The peculiarities of administrative responsibility are introduced alongside the core notion of systematization of administrative responsibility in compliance with legislation of Ukraine.

Ключові слова: адміністративна відповідальність, суб'єкти адміністративної відповідальності, юридичні особи, адміністративно-господарські санкції, фінансові санкції.

З ухваленням Конституції України й Концепції адміністративної реформи та реформи адміністративного права особливо важливим виявилось питання аналізу чинного законодавства щодо понять адміністративної відповідальності, інституту адміністративної відповідальності та відповідальності юридичних осіб, яке і на сьогодні не втратило своєї актуальності.

У сучасних умовах розбудови української державності модернізаційні перетворення, що відбуваються в різних сферах життєдіяльності суспільства – політичній, економічній, культурній, поєднуються з подоланням певних труднощів, а це, у свою чергу, передбачає реформування правової системи України, постійне вдосконалення законодавства, а саме – адміністративного права як фундаментальної галузі публічного права.

Сьогодні найбільш дискусійними і не врегульованими на законодавчому рівні є питання, пов'язані з адміністративною відповідальністю юридичних осіб.

Науковці почали розробляти і втілювати в життя нові теоретичні підходи та положення, а законодавці – формувати нові правові норми, що відповідають потребам суспільного розвитку. Реформування українського адміністративного права пов'язане із суттєвим трансформуванням інституту адміністративної відповідальності. Питання сутності і практики застосування законодавства про адміністративну відповідальність, аналізу важливої ролі даної законодавчої сфери у зміцненні законності та правопорядку досліджували такі українські учені-адміністративісти: В. Б. Авер'янов, О. М. Бандурка, Ю. П. Битяк, І. П. Бондаренко, С. В. Ващенко, І. П. Голосніченко, С. Т. Гончарук, Є. В. Додін, Е. Ф. Демський, О. Т. Зима, В. В. Зуй, Р. А. Калюжний, А. П. Ключніченко, Л. В. Коваль, В. К. Колпаков, А. Т. Комзюк, В. Д. Лук'янець, Н. Р. Нижник, Л. Л. Попов, В. І. Ремнев, Н. Г. Салищева, В. С. Стефанюк, М. М. Тищенко, Ю. М. Шемшученко та

Фінансове право № 3 (21), 2012

© Добрянська Н. В., 2012

ін. Їхні праці значною мірою сприяли розвитку нормативно-правової бази у даному напрямі.

Разом з тим, незважаючи на досягнення національної юридичної науки, коло питань щодо адміністративної відповідальності юридичних осіб вичено недостатньо.

Питання адміністративної відповідальності юридичних осіб завжди були актуальними для адміністративно-правової науки, але за радянських часів, при існуванні планової економіки, фактично повного одержавлення власності та централізованого управління, вони не мали такого великого практичного значення, як сьогодні.

За часів адміністративно-командної системи управління економікою 50–60-х років ХХ століття було зрозуміло, що система адміністративної відповідальності має будуватися на принципах індивідуалізації та персоніфікації.

Штраф, як засіб державного примусу, застосовувався до підприємств, установ, організацій і продовжує застосовуватися і сьогодні, що породжує дискусії між науковцями.

До речі, у жодному законі чи нормативному акті, на які посилаються дослідники, законодавець не вживає терміна „адміністративна відповідальність”, а встановлює, що настає відповідальність у вигляді штрафу, штрафних (фінансових) санкцій тощо. Потрібно звернути увагу на те, що штраф чи штрафні санкції не є атрибутом тільки адміністративної відповідальності. Штрафи та штрафні санкції застосовуються як за адміністративні проступки, так і за кримінальні, цивільно-правові та господарські. Тому тільки за ознаками застосування штрафу чи штрафних санкцій неможливо достовірно визначити характер (вид) юридичної відповідальності.

Застосування штрафів в адміністративному (позасудовому) порядку теж не є ознакою адміністративної відповідальності. Це може бути і господарсько-правова відповідальність, і фінансова, а в деяких випадках і цивільно-правова відпо-



відальність (як, наприклад, повернення боргу шляхом залучення державних виконавців).

Отже, для встановлення адміністративної відповідальності потрібен всебічний аналіз правових норм, що визначають протиправні діяння, їх об'єктивні та суб'єктивні ознаки, кількісні та якісні відмінності.

У науці адміністративного права існує кілька думок щодо визначення адміністративної відповідальності.

У статті 9 Кодексу про адміністративні правопорушення України (далі – КУпАП) вказано, що адміністративним правопорушенням (проступком) визнається протиправна, винна (умисна або необережна) дія чи бездіяльність, яка посягає на державний або громадський порядок, соціалістичну власність, права і свободу громадян, на встановлений порядок управління і за яку законодавством передбачено адміністративну відповідальність. Тобто визначення самої підстави класифікації подано через вид відповідальності. Крім того, з цього положення КУпАП можна зробити висновок, що адміністративна відповідальність може наставати не лише за адміністративні правопорушення, а й на основі інших підстав.

Адміністративна відповідальність виступає, з одного боку, як необхідний елемент механізму державного управління і є фактично різновидом державно-управлінських відносин, а з іншого – засобом охорони всіх суспільних відносин, що потрапляють до сфери державного управління. При цьому притягнення до адміністративної відповідальності завершує процес реалізації органом державного управління такої функції державного управління, як контроль.

Можна стверджувати, що однією з особливостей адміністративної відповідальності є те, що вона застосовується органами державного управління (переважно органами виконавчої влади) у процесі реалізації ними функцій державного управління. Загальноновизнаним є той факт, що одним із ключових моментів юридичної відповідальності є державний примус. У випадках застосування штрафної (каральної) відповідальності примус має прояв або в обмеженні прав особи, яка притягується до відповідальності (позбавлення права обіймати певні посади, позбавлення права керувати автомобілем тощо), або в накладенні додаткових обов'язків (сплатити штраф тощо). Правильним, на нашу думку, є твердження про те, що цей аспект адміністративної відповідальності необхідно відобразити у її визначенні.

Основним нормативним актом, який регулює адміністративну відповідальність, є КУпАП. КУпАП складається з п'яти розділів, 33 глав і майже 350 статей. Окремі законодавчі акти, які регулюють питання адміністративної відповідальності, повинні включатися до КУпАП, що сприяє послідовній кодифікації законодавства про адміністративні правопорушення. Такі норми мають зворотну силу, тобто вони поширюються і на правопорушення, скоєні до видання цих норм. Акти, які встановлюють або посилюють відповідальність, зворотної сили не ма-

ють, вони можуть застосовуватися лише щодо діянь, скоєних після набрання цими актами чинності. По-іншому вирішено питання щодо чинності процесуальних норм: провадження у справах про адміністративні правопорушення ведеться на підставі законодавства, яке діє не під час вчинення проступку, а під час розгляду справи.

На нашу думку, необхідно припинити засновувати адміністративно-юрисдикційні органи, про які не зазначено в КУпАП, створювати нові механізми реалізації адміністративної відповідальності. Відповідальність за адміністративні проступки повинна мати єдиний підхід до правових підстав адміністративної відповідальності. Правове регулювання адміністративної відповідальності повинне здійснюватися тільки відповідно до принципів, закладених у п. 22 ст. 92 Конституції України (засади цивільно-правової відповідальності, діяння, які є злочинами, адміністративними або дисциплінарними правопорушеннями, та відповідальність за них визначаються виключно законами України), а також базових положень теорії держави і права про наявність наступних видів відповідальності: адміністративної, кримінальної, цивільної та дисциплінарної [1, с. 205].

Отже, у Конституції України та теорії держави і права зазначено тільки чотири види відповідальності, які відрізняються за ознаками та характером правопорушень. На законодавчому рівні визначено дані види відповідальності, які встановлюються виключно законами України, але це не означає, що не може бути інших видів відповідальності, які визначаються нормативними актами. Нормативні акти, які установлюють адміністративну відповідальність, повинні визначатися виключно законами України.

На законодавчій практиці відслідковується чітке розмежування різних видів відповідальності з відокремленням відповідальності у вигляді фінансових санкцій (штрафів). Застосування фінансових санкцій (штрафів) передбачено близько 40 нормативними актами, 10 з яких є підзаконними. Це укази Президента України, постанови Кабінету Міністрів України, постанови Правління Національного банку України, накази Державної податкової адміністрації України.

Але, на жаль, не всі закони дають чітке розмежування різних видів відповідальності.

Досить суперечливою є позиція провідних фахівців у галузі адміністративного права, які зазначають, що у нормативному масиві, присвяченому адміністративній відповідальності, існує два рівні, що викликано двоелементною моделлю цієї відповідальності: перший рівень – це КУпАП та деякі інші акти законодавства, що встановлюють адміністративну відповідальність на засадах КУпАП; другий рівень – акти податкового, митного, валютного та інших галузей [2 с. 19–20]. Указаний другий рівень, на наш погляд, зовсім не є адміністративною відповідальністю, а, швидше за все, застосуванням фінансових (штрафних) санкцій та інших заходів примусу в адміністративному, позасудовому порядку.



Визнання наявності двоелементної моделі адміністративної відповідальності призводить до методологічних помилок дослідників у визначенні нормативного масиву адміністративної відповідальності. Так, дослідник І. Й. Слубський зазначає, що „з початку 90-х років починається бурхливий розвиток законодавства про адміністративну відповідальність юридичних осіб. Надалі питання адміністративної відповідальності юридичних осіб були порушені в інших нормативних актах і до сьогодні адміністративна відповідальність юридичних осіб регулюється безліччю спеціальних законів, указів, постанов. Як і раніше, має місце недосконалість і розкиданість законодавства про адміністративну відповідальність юридичних осіб, у багатьох випадках настання адміністративної відповідальності регулюється відомчими нормативними актами” [3, с. 1]. Виникає питання: так може це зовсім не адміністративна відповідальність, оскільки вона регулюється відомчими нормативними актами. Адже п. 22 ст. 92 Конституції України встановлює, що виключно законами визначаються засади цивільно-правової відповідальності і діяння, які є злочинами, адміністративними або дисциплінарними правопорушеннями, та відповідальність за них. Частина друга статті 238 Господарського кодексу України також встановлює, що адміністративно-господарські санкції можуть бути визначені виключно законами.

Як ми зазначали вище, основним нормативним актом, який регулює адміністративну відповідальність, є Кодекс України про адміністративні правопорушення, і необхідно обов'язково передбачити механізм, який би забезпечував концентрацію всіх норм, які встановлюють адміністративну відповідальність, саме в КУпАП. Інші нормативні акти можуть лише встановлювати певні особливості в тих чи інших сферах, якщо їх не можна було б передбачити в КУпАП. До даних норм належать приписи Митного кодексу України, який регулює відповідальність за порушення митних правил, законів „Про боротьбу з корупцією”, „Про державну податкову службу в Україні”, „Про відповідальність підприємств установ та організацій за порушення законодавства про ветеринарну медицину”, „Про відповідальність підприємств, їх об'єднань, установ та організацій за правопорушення у сфері містобудування” та інші.

На нашу думку, просте перерахування законів та інших нормативних актів (їх понад 70 найменувань), у яких законодавець чи інший уповноважений нормотворчий орган за порушення приписів, заборон чи дозволів передбачає (встановлює) застосування різноманітних заходів адміністративного примусу, є недостатнім для обґрунтування чи наукового свідчення про наявність тієї чи іншої юридичної відповідальності. Не є обґрунтуванням і те, що з рахунку юридичної особи легше стягувати штраф, ніж з фізичної особи. Потрібне ретельне дослідження змісту відповідальності, її соціального призначення, ознак (тобто події) та складу проступку, а також порівняльний аналіз з іншими заходами державного примусу.

Адміністративна відповідальність регулюється виключно законами, які в сукупності становлять законодавство про адміністративні правопорушення. У цьому зв'язку перед законодавством про адміністративні правопорушення поставлене завдання, відповідно до ст. 1 КУпАП, охорони прав і свобод громадян, власності, конституційного ладу України, прав і законних інтересів підприємств, установ і організацій, встановленого правопорядку, зміцнення законності, запобігання правопорушенням, виховання громадян у дусі точного та неухильного дотримання Конституції і законів України, поваги до прав, честі та гідності інших громадян, до правил співжиття, сумлінного виконання своїх обов'язків, відповідальності перед суспільством.

Для визначення адміністративної відповідальності потрібен всебічний аналіз правових норм, що визначають протиправні діяння, їх об'єктивні та суб'єктивні ознаки, кількісні та якісні відмінності.

Відсутність такого аналізу призводить до обґрунтувань сумнівної псевдотеорії, що претендує на оригінальність та новизну позиції, відкриття нових видів правопорушень у публічній сфері. На основі перерахування нормативних актів, у яких передбачена відповідальність у вигляді штрафів та цитування їх окремих положень, Д. М. Лук'янець робить висновок про наявність об'єктивно винних, складних, з виділеним суб'єктом та комплексних адміністративних правопорушень, які неможливо не зчитувати. Він пише, що об'єктивно винне діяння як різновид адміністративного правопорушення має місце, якщо протиправне діяння полягає в активних діях, які порушують встановлені законодавством заборони [4, с. 556], а якщо протиправне діяння полягає у невиконанні встановленого законом обов'язку, то потрібно оцінювати об'єктивний аспект вини глибше, на другому рівні [4, с. 557].

Бажаючи доповнити теорію адміністративної відповідальності, Л. В. Мілімко теж розкрила свою позицію. Вона правильно підкреслює, що юридична особа не є суб'єктом адміністративної відповідальності згідно з нормами КУпАП. Однак відповідно до інших актів юридична особа визнається суб'єктом адміністративної відповідальності. Тому суб'єктом адміністративних проступків, передбачених статтями 52, 53-1, 53-3, 54, 55, 56, 63 КУпАП, можуть бути також юридичні особи. Для цього достатньо внести зміни до Загальної частини та зазначених статей КУпАП [5, с. 13]. Усе обґрунтування базується лише на тому, що іншими законами передбачена адміністративна відповідальність юридичних осіб. Так, чому б не бути юридичній особі суб'єктом відповідальності і за нормами КУпАП. Але чому має бути юридична особа суб'єктом адміністративної відповідальності, обґрунтування немає, це, по-перше, а по-друге, якщо юридична особа вже є суб'єктом адміністративної відповідальності за іншими законодавчими актами, то яка потреба виникає в тому, щоб встановити ще таку відповідальність і в нормах КУпАП.

Виходячи із викладених вище міркувань, потрібно зазначити, що визнання юридичної особи суб'єктом адміністративної відповідальності є до-



силь помилковим в українській правовій науці. Ми порушуємо систему цінностей права, створюємо умови для їх невизначеності й спірну легітимність самої науки права.

Отже, систематизація законодавства – це постійна форма розвитку і упорядкування діючої правової системи. У сучасних цивілізованих державах є значна кількість нормативних актів, що приймаються різними правотворчими органами. Правотворчість не може зупинитися на певному етапі, а весь час перебуває в дії, розвитку завдяки динамізму соціальних зв'язків, виникненню нових потреб суспільного життя, що вимагають правового регулювання. Тому вищий рівень у систематизації законодавства належить кодифікації, яка є узагальненням чинного регулювання, спрямованим на встановлення нових норм, що відображають назрілі потреби суспільної практики і долають прогалини правового регулювання.

Кодифікація – це форма вдосконалення законодавства по суті, і її результатом є новий зведений законодавчий акт стабільного змісту (кодекс, положення, статут тощо), що замінює раніше чинні нормативні акти з даного питання. Поєднання в кодифікації упорядкування і оновлення законодавства дозволяє розглядати її як найбільш досконалий, вищу форму правотворчості, тому про це необхідно

значити у КУпАП. До статті 2 КУпАП потрібно внести зміни, що регулюються виключно цим Кодексом, крім кримінальної відповідальності.

Список використаної літератури

1. Загальна теорія держави і права : навчальний посібник / [Колодій А. М., Копейчиков В. В., Лисенков С. Л. та інші] ; за ред. В. В. Копейчикова. – К. : Юрінком Інтер, 2000. – С. 205.
2. Авер'янов В. Б. Актуальні питання правового регулювання адміністративної відповідальності / Авер'янов В. Б., Лук'янець Д. М., Хорошак Н. В. // Часопис Київського університету права. – 2003. – № 1. – С. 19–23.
3. Слубський І. Й. Адміністративна відповідальність юридичних осіб : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук / І. Й. Слубський. – К. : КНУВС МВС України, 2008. – 20 с.
4. Лук'янець Д. М. Юридичні особи як суб'єкти адміністративної відповідальності / Д. М. Лук'янець // Виконавча влада і адміністративне право / за заг. ред. В. Б. Авер'янова. – К. : Ін Юре, 2002. – С. 542–552; 553–568.
5. Мілімко Л. В. Адміністративна відповідальність за порушення у сфері земельних відносин : автореф. дис. на здобуття наукового ступеня канд. юрид. наук / Л. В. Мілімко. – Ірпінь : Національний університет податкової служби, 2009. – 20 с.

Стаття надійшла до редакції 30.04.2012 р.

УДК 340.111.5(=411.16)(477) „18”

О. С. Кальян,

кандидат юридичних наук, доцент кафедри
правознавства, Полтавський інститут економіки
і права ВНЗ „ВМУРоЛ „Україна”

АДМІНІСТРАТИВНІ ТА ФІНАНСОВО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ ДІЯЛЬНОСТІ ЄВРЕЙСЬКОГО КАГАЛУ НА УКРАЇНСЬКИХ ЗЕМЛЯХ У ХІХ СТОЛІТТІ

У статті розглянуто актуальні питання адміністративної та фінансово-правової діяльності єврейського кагалу на українських землях у ХІХ столітті та її вплив на правовий статус єврейської національної меншини.

В статье рассмотрены актуальные вопросы административной и финансово-правовой деятельности еврейского кагала на украинских землях в ХІХ веке и ее влияние на правовой статус еврейского национального меньшинства.

In the article the pressing questions of administrative and financially-legal activity of the Jewish bedlam are considered on Ukrainian earth in ХІХ century and its influence on legal status of the Jewish national minority.

Ключові слова: *правове регулювання, адміністративно-правове регулювання, фінансово-правове регулювання, національна меншина, єврейський кагал.*

Єврейська національна меншина посідала чільне місце серед населення України у ХVІІІ–ХІХ ст.; вона характеризувалася самобутністю та унікальністю системи самоорганізації та правового регулювання кагалом внутрішніх правовідносин єврейської громади в Україні.

Історико-правовий аналіз діяльності єврейських кагалів в Україні надасть змогу внести до сучасного національного законодавства норми, що з урахуванням сучасних тенденцій гарантування Українською державою суверенітету націй розширять можливість реалізації прав і законних інтересів національних меншин. Крім того, необхідність у дослідженні адміністративних та фінансових правових засад ді-

яльності єврейського кагалу на українських землях у ХІХ ст. зумовлюється тим, що можливість удосконалення створеного за час незалежності адміністративного та фінансового механізму регулювання правовідносин вимагає детального аналізу шляхів та напрямів юридичного впорядкування суспільних відносин у цій сфері з урахуванням історичного досвіду врегулювання відповідних правовідносин не лише на загальнонаціональному рівні, а й на рівні окремої етнічно-правової складової – національної меншини.

Зазначимо, що праці науковців різних часів з даної тематики були спрямовані на дослідження окремих аспектів діяльності єврейського кагалу на



українських землях у XIX ст. з урахуванням впливу суспільно-історичних факторів.

Так, окремі аспекти діяльності єврейського кагалу досліджували у своїх працях такі науковці, як І. Аксаков, І. Барталь, М. Голіцин, М. Клейман, О. Лернер, М. Поліщук, А. Субботін, Шолом-Алейхем та інші. Однак комплексне дослідження адміністративних і фінансово-правових засад діяльності єврейського кагалу та з'ясування її ролі у правовому регулюванні статусу єврейської національної меншини у XIX ст. зумовлені необхідністю у сучасній історико-правовій оцінці динаміки змін правового регулювання суспільних відносин у цій сфері.

Мета і завдання дослідження – науковий аналіз особливостей адміністративно-правової та фінансової діяльності єврейського кагалу на українських землях у XIX столітті та з'ясування її впливу на формування правового статусу єврейської національної меншини.

У єврейських общинах України були створені кагали та бет-діни – єврейські суди. Ці органи влади мали у своєму розпорядженні цілий ряд дисциплінарних і тяжких покарань, щоб примусити євреїв їм коритися та виконувати правила Талмуду, обряди і національні звичаї [5, с. 131].

Кагал міг виключати винних із місцевої общини, а також з усього Ізраїлю (херем), якщо виключений не скориться протягом 30 днів. Бет-дін мав повноваження карати батогами, убивати того, хто не підлягає страті, не з метою порушення закону, а для підтримки його згідно з вимогами часу. Не менш деспотичне й аморальне ставлення кагальної влади було встановлене іудейськими законами щодо прав євреїв на майно, особливо стосовно особи та майна неєвреїв.

Однією з функцій кагалу було врегулювання фінансових правовідносин між членами єврейської громади та забезпечення належного нагляду за економічною діяльністю єврейського населення на українських землях взагалі.

Органи управління єврейського кагалу мали право збирати податки та накладати штраф на будь-якого члена єврейської громади незалежно від функції правової реалізації заходів державного впливу на порушника фінансових правовідносин.

Так, на підставі правил „Хезкат-Клуб” місцевий кагал мав право все, що входить у район даної території, підпорядковувати своїй владі. Спираючись на них, він (кагал) вважав себе господарем усього майна, як єврейського, так і християнського, що розміщувалося в його районі, а тому забороняв або дозволяв проживання євреям у керованій ним общині, підтверджуючи угоду про купівлю і продаж між євреями, яку Державін назвав „підступним задумом і родом найбільш правильної монополії”.

Було розкрито поняття „херем” – прокляття, яке оголошує кагал усім, хто не підкоряється законам Талмуду. Це, за справедливою оцінкою Державіна, непроникний святотатський покров найжахливіших злочинів.

Положення про євреїв, розроблене 1804 року, практично не враховувало пропозицій Державіна

і продовжувало розвивати відокремленість єврейських общин на російському ґрунті, тобто зміцнювати кагали з їхньою самостійністю, фіскальною, судовою, поліцейською та виховною функціями. Думка про виселення євреїв із західного краю продовжувала цікавити уряд і після виходу Положення 1804 року. Наслідком цього стало налагодження в Новосибірському краї єврейських колоній, у яких уряд марно сподівався «перевиховати» євреїв, привчивши їх до продуктивної землеробської праці. Проте і в цих зразкових колоніях кагально-рабинське управління зберегло своє колишнє значення, і нові поселення відокремлювалися від християнських громад, не збираючись зливатися з ними ні в національному, ні в культурному аспекті [5, с. 132].

Уряд не тільки протидіяв відокремленості євреїв, але навіть заснував для так званих ізраїльських християн (тобто талмудистів, які перейшли у православ'я) Особливий комітет, що проіснував з 1817 по 1833 рік.

Іудеї поступово переводяться під адміністративний контроль та поліцейську опіку, проте кагальне управління продовжує слугувати посередником у відносинах уряду з єврейською громадою. Це управління навіть розширює коло своїх дій, ще більше прибираючи до рук не лише плебеїв – амігаресів, але й зрадників – морейне (єврейських аристократів). Так, наприклад, 1827 року при підпорядкуванні євреїв загальній рекрутській повинності право на вибір і постачання рекрутів було надане самим громадам, які для виконання своїх розпоряджень щодо цього могли обирати повірених; на практиці такими повіреними стали кагальні керівники, що отримали право здавати на військову службу кожного члена своєї громади, який завинив перед кагалом.

1835 року з'являється новий закон про євреїв, у якому кагальна відокремленість посилюється. З цього часу кагали називаються відомствами, до яких приписаний стан євреїв. Їх зобов'язують виконувати всі накази начальства стосовно іудейського прошарку, а також збирати і витратити початкові суми, що зобов'язані сплачувати євреї [4, с. 191].

Посада рабина, за угодою з кагалом, охоплює дуже широке коло діяльності: він спостерігає за чистотою обрядів богослужіння, наставляє євреїв в істинному розумінні їхніх законів, спрямовує їх до виконання моральних обов'язків, тобто вимог Талмуду.

Після Положення 1835 року про євреїв вийшла постанова про коробковий збір, який, відповідно до закону, являв собою існуючий здавна у єврейських громадах збір, спрямований на допомогу та полегшення тих громадських коштів з урахуванням їхніх боргів, у безгрошовому та сумлінному відбуванні податей і повинностей, у запровадженні підтримки у громадах внутрішнього порядку та благоустрою, а також у справах благодійництва, громадської освіти та зневаги.

Коробковий збір поділявся на загальний і приватний. Загальний збір охоплював: 1) забій скотини; 2) різання птиці; 3) продаж так званого кошерного м'яса; приватний – здійснення євреями торгівлі, дохід від їхніх будинків і лавок, утримання ними шин-



ків і трактирів.

Непродумане адміністрування єврейських кагалів лише сприяло їхній консолідації та більше посилило ізоляваність єврейських громад, зміцнило владу кагалів.

Ця недалекоглядна політика продовжувалася до 1844 року. Цього року вийшло нове Височайше ухвалене положення, згідно з яким кагали були знищені скрізь, крім Риги та Курляндії, а євреї – підпорядковані за місцем їхнього проживання міським та повітовим управлінням на загальних підставах. Замість кагального управління, створили колегію єврейських старшин. Коробкові збори передали в міські думи і ратуші. Водночас обов'язки щодо коробкового збору поклали на єврейських збирачів податей [4, с.192].

Однак справжньої реформи кагальної системи не вийшло. Державна комісія у 1840 році вказувала на те, що, незважаючи на знищення кагалів, у євреїв залишається багато коштів для національної відокремленості. Навіть у законодавчих актах після 1844 року не помітно особливої наполегливості усунути цю відокремленість.

1845 року відновлений існуючий особливий збір із шабатних свічок на утримання власне єврейських училищ; заснована при Міністерстві внутрішніх справ „рабинська комісія” для розв'язання питань, пов'язаних із правилами єврейської віри.

У 1852 році євреям дозволено мати свої особливі ціни; вони виконували державні податки й повинності окремо від християн; коробковий збір залишається в руках єврейських виборних; третейський суд (бет-дін) продовжує діяти на талмудичному ґрунті.

Державна політика, спрямована на оберігання інтересів російського народу від паразитичних іудейських елементів, хоч і не зовсім послідовно та вдало втілювана Миколою I, за Олександра II знову змінилася на ліберальну, всі обмеження, накладені попередніми імператорами, були скасовані. М. М. Голіцин писав: „Євреям було дано надто багато, і все законодавство про них підлягає новому перегляду” [4, с. 180]. 1840 року російський уряд і громадськість дізналися про дослідження Я. Брафмана під назвою „Книга кагалу”.

Автор книги – охрещений єврей, який добре знав внутрішнє життя іудейської общини, – стверджував, що шкідливі сторони побуту і діяльності євреїв не залежать від обмежень їхніх прав та походять від першоджерела їхнього побуту й моральності – Талмуду. Брафман більш точно і документально показав аморальний і злочинний характер талмудичних установлень, таких як хізаха, меронія, херен, бет-дін тощо. Ці дослідження дозволили, наприклад, І. С. Аксакову зробити висновок: „Одне із найбільш привілейованих племен у Росії – це, безперечно, євреї в наших західноросійських губерніях” [1, с. 708].

Євреї, на думку І. С. Аксакова, мали практично ті самі права, що й інші групи населення. Але, крім того, євреї мали кагальне самоуправління, яке фактично було державою в державі.

Ці особливі права перетворили православних

людей на об'єкт експлуатації кагалів. Тому, як вважав Аксаков, ліберальним інтелігентам варто було боротися не за „рівноправ'я євреїв”, а за покращання становища росіян.

У 1865 році межі осілості остаточно стають фікцією, адже новий закон дозволяє „євреям ..., винокурам, пивоварам і взагалі майстрам та ремісникам проживати повсюдно в імперії” [1, с. 125].

В організованій Олександром II Комісії щодо налагодження побуту євреїв відбувається жвава дискусія про необхідність у перегляді законодавства про євреїв на користь російського народу.

Князь А. М. Дондуков-Корсаков, генерал-губернатор Південно-Західного краю, писав: „Євреї, будучи космополітами, живуть своїм окремим життям, визнаючи лише свої єврейські закони” [8, с. 110].

Єврейська община на українських землях володіла досить потужним людським ресурсом, який стрімко зростав унаслідок природного приросту. Про це (незважаючи на певний статистичний „голод”) нам дозволяє стверджувати порівняння динаміки приросту єврейського населення, що мешкало на території восьми губерній на українських землях. Так, на початку XIX століття (1815 р.), за деякими даними, євреїв в імперії загалом нараховувалося 1 200 тис. душ (із 45 млн осіб усього населення).

А дані, зібрані у 1867 р. Центральною статистичною комісією, свідчать, що у той час на території України проживав уже майже мільйон євреїв. При цьому найбільше єврейського населення мешкало на Правобережній Україні – у Волинській, Київській та Подільській губерніях. Зокрема, мешканцями Київської губернії були 266 205 євреїв, Подільської – 211 801, Волинської – 194 516.

У другій половині XIX століття євреї зосереджувалися в українських містах і містечках. Так, у Подільській губернії з 303 726 осіб, що мешкали у містах і містечках, євреї становили 208 759 осіб (2/3 населення); у Волинській – із 229 397 міщан євреями були 190 553 осіб (19/22 населення); у Київській губернії із 330 351 – 253 447 осіб (4/5 населення) [10, с. 18].

У цілому ряді населених пунктів (міст чи містечок) євреї становили не просто більшість населення – саме євреями вони були заселені майже повністю. Прикладом одного з таких міст міг слугувати не тільки святий град Бердичів, як назвав це місто Шолом-Алейхем [14, с. 698], де у 1860 році мешкало 50 тис. євреїв і 4 тис. неєвреїв [13, с. 102].

За станом на 1897 рік в українських губерніях Російської імперії євреї посідали третє місце після українців та росіян.

Відповідно до політики царизму під час перепису окремо від євреїв реєстрували караїмів, представників єврейської секти, які як священну книгу, замість Талмуду, визнавали Єврейську Біблію і заселяли регіони, які прилягали до Чорного моря. За межами Російської імперії вони мешкали на Близькому Сході.

Численне єврейство на українських теренах було прикладом традиційної патріархальної спіль-



ноти (яку, нагадаємо, ми розглядаємо як систему), досить захищеної від зовнішніх впливів за допомогою власних інститутів.

Община – світський і національно-політичний заклад, символ національної єдності нетериторіальної нації [6, с. 14].

Говорячи про общину, потрібно зробити деяке уточнення: довгий час євреї жив у кагалі – у територіальній общині. Чим був кагал?

„Кагал означає єврейською суспільство”, – писав свого часу „Русский еврей” [12]. У широкому значенні слова – євреї, які проживають у населеному пункті, регіоні чи країні. Кагалом називали й релігійне об’єднання (не менше десяти осіб), прихожан конкретної синагоги чи орган общинного самоуправління.

Кагал був великою „родиною”, що складалася, зрозуміло, із взаємодіючих частинок – окремих сімей, груп, які, маючи різний статус і права, усвідомлювали свою єдність. Життя у кагалі (відповідно, і поза його межами) можна розглядати як одну з основ для самоідентифікації єврея.

Будучи в кагалі, єврейська сім’я дотримувалася певних звичаїв – упродовж століть жила за релігійних норм; оберігала своє буття за допомогою незмінного дотримання традицій предків, незмінної поваги до пращурів та їхніх цінностей.

Члени общини, відстоюючи свої економічні інтереси від зазіхання „чужих” євреїв (представників інших общин), користувалися херем-а-ішув і були пов’язані між собою „дружніми, сусідськими і родинними стосунками” [11, с. 82–83].

На чолі общини стояла еліта, належність до якої визначалася з урахуванням трьох чинників: по-перше, майнового становища; по-друге, походження; по-третє, релігійного статусу [2, с. 31]. Ця еліта і стежила за дотриманням прав та обов’язків членами общини. Тобто виконувала насамперед функцію контролю.

Функціонуючи на традиційних засадах самоуправління, община регламентувала „усі сторони” внутрішнього життя, виконувала не тільки господарчі, але й поліцейські та судові функції [8, с. 125].

У 1844 році кагали були заборонені російською владою. Після заборони кагалів єврейство перейшло у відомство міських дум і ратуш, у складі яких функціонував „єврейський стіл” [3, с. 236]. У компетенції дум і ратуш опинилися збори з євреїв, управління молитовними будинками і школами, запис євреїв до певних станів, паспортна справа, складання призовних списків, ведення відомостей про єврейські борги, метричні книги та ін. [7].

Зауважимо, що формальне знищення кагалів – зміна умов соціалізації – не могло призвести до миттєвої перебудови такої консервативної структури, як свідомість єврея, не могла вмиг зруйнуватися усталена в общині ієрархія.

Як зазначав І. Левітац, після знищення кагалів відокремленість євреїв від християн не зникла, і перші зазначали дискримінації як окремий прошарок міського населення. Євреї залишилися особливою економічною групою, яка платила свої податки і проходила воїнську службу абсолютно

відмінним від усіх інших способом, але з погляду владних повноважень задовольнялися надто пасивною роллю. Вони збирали свідчення і статистичні дані, давали рекомендації стосовно величини витрат на майбутній рік і визначали суму коробкового збору [15, с. 10–11]. Отже, єврейство було об’єктом російської політики, а не її суб’єктом, хоча б з найменшими правами.

А з 1860 року община вже мала більш розширену представницьку структуру – „сотню”, яка у 1863 році була розширена до 120 осіб [9, с. 30].

Зважаючи на викладене вище, можна зробити висновок, що XIX століття було часом, у який єврейська община як організм („заклад”), форма співжиття та взаємопідтримки представників нетериторіальної нації виступала своєрідною основою (підґрунтям) для забезпечення регулювання фінансових правовідносин між членами єврейської громади та мала ознаки персоніфікованої незалежності від органів державної влади, оскільки практично всі питання майнового і фінансового характеру, що стосувалися членів єврейської общини, вивішувалися безпосередньо за участю кагалу.

Зникнення традиційних інститутів самоуправління призвело до перерозподілу влади в єврейському середовищі (на користь офіційних владних структур); оформлення нових – офіційних – центрів влади і прийняття рішень та знищення „старих” інститутів самоуправління, що зумовило появу нових, які були секулярними за характером і мали деякі нові функції (наприклад, захист за професійною ознакою).

Список використаної літератури

1. Аксаков И. С. Сочинения / Аксаков И. С. – М., 1886. – Т. 3. – 850 с.
2. Барталь И. От общины к нации : евреи восточной Европы в 1772–1881 гг. / Барталь И. ; [пер. с англ. и иврита А. Сметаников, Г. Зеленина]. – Иерусалим : Гешарим, 5767 ; М. : Мосты культуры, 2007. – 263 с.
3. Рабинович О. Внутренние известия / О. Рабинович // Рассвет. – 1860. – № 15. – С. 235–237.
4. Голицын Н. Н. История русского законодательства о евреях / Голицын Н. Н. – СПб., 1886. – С. 180–192.
5. Евреи. История по Брокгаузу и Бухарину. – СПб. 2003. – 349 с.
6. Клейман М. Б. Еврейская община, ее сущности и характер / Клейман М. Б. – М. : Заря, 1917. – 32 с.
7. Левин С. О значении для русских евреев общинного представительства / С. Левин // Русский еврей. – 1879. – № 8. – 24 октября. – С. 260–264.
8. Лернер О. М. Евреи в Новороссийском крае. Исторические очерки. По данным из архива бывшего Новороссийского генерал-губернатора / Лернер О. М. – Одесса : типография Г. М. Левинсова, 1901. – 239 с.
9. Материалы комиссии по устройству быта евреев. – СПб., 1879. – Ч. 1 – С. 110.
10. Полищук М. Евреи Одессы и Новороссии. Социально-политическая история евреев Одессы и других городов Новороссии. 1881–1904 / Полищук М. – Иерусалим : Гешарим, 5762 ; М. : Мосты культуры, 2002. – 446 с.
11. Синельников А. Право первородства как фактор социальной активности у евреев и неевреев (из неопубликованной книги) / А. Синельников // Проблемы существования в диаспоре. Презентация и обсуждение книги А. Рубинштейна



„От Герцля до Рабина и дальше. Сто лет сионизма” : материалы семинара, 21–23 апреля 2000 года. – Мн. : Мет, 2001. – С. 75–98.

12. Среди русских газет и журналов // Русский еврей. – 1879. – № 1. – С. 20–22.

13. Субботин А. П. В черте еврейской оседлости. Отрывки из экономических исследований в западной и юго-западной России за лето 1887 г. / Субботин А. П. – СПб. : Типография северного телеграфного агентства, 1890. – 240 с.

14. Шолом-Алейхем. Письмо к Я. Динезову, 1 апреля 1888 г. / Шолом-Алейхем // Собрание сочинений : в 6-ти томах ; редкол. : М. С. Беленький, Вс. В. Иванов, Б. Н. Полдевой. – Т. 6 : Рассказы, пьесы, статьи и письма. – М. : Гос. изд-во худож. лит-ры, 1961. – С. 696–700.

15. Levitats I. The Jewish Community of Russia. 1855 – 1917 / Isaac Levitats. – Jerusalem : Posner, 1981. – 242 p.

Стаття надійшла до редакції 07.02.2012 р.

УДК 342

В. П. Печуляк,

кандидат юридичних наук, доцент кафедри
фінансового права, Національний університет
ДПС України

ЛІСОВИЙ ФОНД ЧИ ЛІСОВІ ЗЕМЛІ: ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ПОНЯТІЙНОГО АПАРАТУ У СФЕРІ ДЕРЖАВНОГО РЕГУЛЮВАННЯ ЛІСОГОСПОДАРСЬКИХ ВІДНОСИН

У статті розкрито проблемні питання теоретичного та практичного характеру, пов'язані з визначенням об'єкта державного регулювання відносин у сфері лісового господарства України.

В статье рассмотрены проблемные вопросы теоретического и практического характера, связанные с определением объекта государственного регулирования отношений в сфере лесного хозяйства Украины.

The article looks at debatable issues of theoretical and practical character relating to the determination of the object of the state regulation of relations in the sphere of forestry of Ukraine.

Ключові слова: лісовий фонд, лісові землі, лісове господарство, об'єкт лісових відносин та державного регулювання лісогосподарських відносин.

Ліс, як і інші природні ресурси України – земля, води, надра, атмосферне повітря – національне надбання, що відповідно до ст. 13 Конституції України є об'єктом права власності українського народу. На сьогодні загальна площа земель лісового фонду України становить 10,8 млн га, з яких лісовою рослинністю вкрито 9,5 млн га, тобто 15,7 % території України [1].

Ліси України є її національним багатством і за своїм призначенням та місцем розташування виконують переважно водоохоронні, захисні, санітарно-гігієнічні, оздоровчі, рекреаційні, естетичні, виховні, інші функції та є джерелом для задоволення потреб суспільства в лісових ресурсах (ст. 1 Лісового кодексу України (далі – ЛК України)).

Незважаючи на те, що основу понятійного апарату відносин, що формуються у сфері лісового господарства, визначено у ЛК України, багатоманітне економічне та соціальне призначення лісів і багатовекторність сфери їх правового регулювання не дозволяють вважати використані у законі дефініції оптимальними. Так, визнання у ст. 2 ЛК України об'єктом лісових відносин лісового фонду та окремих лісових ділянок наражається на критику з огляду на легальне використання в інших статтях ЛК України понять „земельна лісова ділянка”, „землі лісогосподарського призначення”, „лісове господарство” тощо. Зважаючи на контекст кодифікованого акта, усі названі поняття можуть розглядатися в межах об'єкта державного регулювання відносин у даній сфері, однак, у вітчизняній юридичній літературі на сучасному етапі це питання належним

чином не досліджується.

Проблемам правового регулювання та управління лісовими ресурсами присвячені наукові праці В. В. Костицького, М. В. Краснової, О. В. Глової, О. В. Сасова, С. М. Шершуна, В. П. Непийводи, а також роботи учених-адміністративістів Н. С. Панової, К. А. Рябця та інших учених, проте в Україні практично відсутні спеціальні дослідження, предметом яких є питання особливостей державного регулювання відносин у сфері лісового господарства, зокрема об'єкта такого регулювання.

Метою даної статті є визначення об'єкта державного регулювання відносин у сфері лісового господарства.

У попередніх наукових працях ми здійснили аналіз проблем визначення сфери державного регулювання лісогосподарських відносин і на його основі встановили, що державним регулюванням відносин у сфері лісового господарства є діяльність державних та інших спеціально уповноважених органів з організації екологічно обґрунтованих охорони, захисту, раціонального використання та розширеного відтворення лісів на економічно вигідних засадах, а також забезпечення конституційних прав громадян щодо цього виду природних ресурсів [2, с. 80–81].

Відповідно до ст. 1 ЛК України лісом є тип природних комплексів, у якому поєднуються переважно деревина та чагарникова рослинність з відповідними ґрунтами, трав'яною рослинністю, тваринним світом, мікроорганізмами та іншими природними компонентами, що взаємопов'язані у своєму розвитку, впливають один на одного і на навколишнє



природне середовище.

Як видно з легального визначення, ліс є складовою рослинного світу, що, як влучно вказував В. Л. Мунтян, є сукупністю деревних рослин, у якій виявляється не лише їх взаємовплив, а й вплив на зайнятий ними ґрунт та атмосферу [3, с. 149].

Однак у науковій літературі спостерігається різноманіття підходів до визначення лісу. На думку С. М. Шершуна, визначення лісу формується відповідно до поглядів на проблему використання й охорони лісів, які формуються у певній місцевості (країні) і пристосовуються для потреб практики у даній сфері [4, с. 20]. Зокрема, ліс розглядається не тільки як складова рослинного світу, а як об'єкт землекористування, земельна територія, призначена для вирощування деревини та для потреб лісового господарства.

Загалом поняття „лісове господарство” охоплює широкий спектр людської діяльності: від вирощування деревини до відмови від будь-якого втручання в розвиток лісових екосистем. За такої умови досить легко можна пояснити термінологічне різноманіття у сфері лісового господарства та відсутність його однозначного визначення у ЛК України.

Відповідно до традиційних уявлень лісове господарство – це галузь матеріального виробництва, до функцій якої входять: вивчення та облік лісів, їх відтворення, охорона від пожеж, шкідників і хвороб, регульоване лісокористування та контроль за використанням лісових ресурсів.

Головна особливість галузі полягає у тривалому періоді вирощування лісів – 100 років та більше [5, с. 516]. На підставі цього Н. І. Краснов визначив, що лісове господарство – це не просто різні види користування лісом, але й користування землями, необхідними для ведення лісового господарства та організації лісокористування [6, с. 42]. Дотримуючись екологічного підходу, Е. Вілсон розглядає лісівництво, наукову базу лісового господарства як частину екології та вважає, що лісівництво може розвиватися лише тією мірою, якою розвивається остання [7]. Обидва твердження мають сенс і відображають різні сторони лісового господарства, що відповідає визначенням нами елементам державного регулювання.

Отже, відносини, що виникають у зв'язку з використанням економічних (матеріальних) і корисних (невагомих) властивостей лісів та потребують державного регулювання, є відносинами у сфері лісового господарства (або лісогосподарськими відносинами). Власне, державне регулювання здійснюється щодо цього виду відносин як родового їх об'єкта. Водночас лісогосподарські відносини теж мають свій об'єкт, який щодо поняття „державне регулювання” набуває статусу безпосереднього об'єкта. Останньому якраз і притаманні характеристики, пов'язані з економічними (матеріальними) і корисними (невагомими) властивостями лісів.

Що стосується матеріального аспекту лісогосподарських відносин, то із часу запровадження в Україні ринкових механізмів господарювання та визнання на цій основі Законом України „Про власність” від 7 лютого 1991 року (втратив чинність на

підставі Закону України від 27 квітня 2007 року) права приватної власності в основу визначення інституту власності була покладена теза про свободу перерозподілу майнових прав між різними суб'єктами господарської діяльності. При цьому кожен суб'єкт господарювання повинен бути наділений чітко визначеними правами щодо об'єктів власності та мати можливість вільно передавати їх будь-якій іншій особі (фізичній чи юридичній). Використання об'єктів власності нерідко пов'язується з отриманням доходу, що зумовлює наявність інституту підприємництва.

Очевидно, що створення значущого лісового доходу можливе за допомогою системи, що буде базуватися на економічних методах управління та обліку глобального, загальнодержавного, регіонального та місцевого значення лісів та лісового господарства України. На рівні держави на перший план висувається не просто розвиток товарно-грошових ринкових відносин між лісовим господарством та приватним лісопромисловим комплексом, у яких держава як власник лісів виступає нарівні з іншими учасниками лісового ринку, а виникає складне багатопланове завдання багатоцільового управління для забезпечення виконання лісами біосферних екологічних функцій, ринкових економічних функцій, соціальних та духовних функцій на глобальному, національному, регіональному та локальному рівнях. Звідси випливає, що первинним завданням власника лісів є формування системи економічного управління лісовими ресурсами, що забезпечує отримання у повному обсязі лісового доходу, за рахунок якого можна забезпечити виконання названих вище функцій.

Проте отримання в Україні лісового доходу в кількості, здатній покрити витрати на утримання лісового господарства та виконання функцій лісів, ускладнено занадто низьким рівнем економічної ефективності лісового господарства. Так, дохід Державного бюджету України на 2011 рік (відповідно до Закону України „Про Державний бюджет України на 2011 рік” від 23 грудня 2010 року) зі зборів та плати за спеціальне використання лісових ресурсів та збору за спеціальне використання лісових ресурсів у частині деревини, заготовленої внаслідок вирубок головного користування, становило 0,057 % від доходів Держбюджету на 2011 рік (86 946,9 тис. грн та 86 946,9 тис. грн з 300 253 007,3 тис. грн відповідно).

Водночас витрати на утримання тільки Державного агентства лісових ресурсів України на 2011 рік становили 720 527,4 тис. грн, що більше, ніж у 4 рази перевищувало доходи галузі.

Оскільки законодавчо встановлено, що ліси можуть перебувати у державній, комунальній та приватній власності, а суб'єктами права власності на ліси є держава, територіальні громади, громадяни та юридичні особи (ст. 7 ЛК України), то ліс є об'єктом державного регулювання саме як об'єкт власності, а різнофункціональне призначення лісу обґрунтовує різноплановість регулювання ним як об'єктом власності.

Як відзначає П. Пірс, у лісовому менеджменті



держави мають місце постійні суперечності між рішеннями уряду, викликані вибором шляхів, за якими повинні розвиватися та використовуватися лісові ресурси [8, с. 19]. Першочерговою метою деяких цих рішень, як пише П. Пірс, є забезпечення ефективного використання ресурсів за допомогою тих чи інших моделей ресурсокористування, а інші рішення викликані розподільчими і зрівняльними міркуваннями або бажанням управляти суспільним і регіональним розвитком. Однак усі форми втручання, які б першочергові цілі вони не переслідували, неминуче зводяться до трьох фундаментальних форм економічного впливу: розміщення ресурсів, розподіл доходів і багатства, забезпечення економічної стабільності й економічного зростання.

Очевидно, що права власності на лісові ресурси самі собою доходи не дають. Лісовий дохід виникає природно, якщо при веденні лісового господарства реалізується принцип господарської доцільності: досягається максимальна вигода при мінімальних витратах. У цьому сенсі здобуття максимально можливого доходу в результаті користування економічними (продуктивними) функціями лісів шляхом періодичних рубок дерев з метою продажу деревини є одним з головних стимулів організації користування лісом протягом вельми довгого періоду, причому, як правило, рівномірно і безперервно. На це спрямовані й головні принципи українського лісового господарства: невиснажливість та безперервність лісокористування.

Таким чином, ліс в інтересах усього суспільства повинен належати тільки державі, про це свідчить і зарубіжний досвід, відповідно до якого власниками 84 % площі лісів світу є держави [9].

Для позначення лісу як об'єкта правового регулювання, що, на наш погляд, є елементом державного регулювання [2, с. 81], у ЛК України використовується термін „лісовий фонд”.

У статті 1 ЛК України зазначено, що лісовий фонд становлять усі ліси на території України, незалежно від того, на землях яких категорій за основним цільовим призначенням вони зростають, та незалежно від права власності на них. Лісовий фонд перебуває під охороною держави.

Зважаючи на те, що законодавчо об'єктом лісових відносин визнаються лісовий фонд та окремі лісові ділянки, необхідно визначитися з тим, яким є дійсне розуміння поняття „лісовий фонд”, оскільки саме лісовий фонд є і матеріальним об'єктом державного регулювання.

Варто наголосити, що поняття „лісовий фонд” або „державний лісовий фонд” є винаходом радянської доктрини права, досягнення якої у формуванні понятійного апарату були успадковані вітчизняною доктриною. Так, первинно використання терміна „лісовий фонд” містилося у лісових кодексах республік Радянського Союзу 20-х років ХХ століття.

У неюридичній літературі лісовим фондом називають території суші (разом з внутрішніми водами), на яких ростуть або можуть рости ліси, що традиційно виділяються з метою збереження лісового покриву, ведення лісового господарства та лісокористування [10, с. 23].

У статті 4 ЛК України визначено, що до лісового фонду України належать лісові ділянки, у тому числі захисні насадження лінійного типу, площею не менше 0,1 гектара.

До лісового фонду України не належать:

– зелені насадження в межах населених пунктів (парки, сади, сквери, бульвари тощо), які не віднесені в установленому порядку до лісів;

– окремі дерева і групи дерев, чагарники на сільськогосподарських угіддях, присадибних, дачних і садових ділянках.

Як видно з наведеного, категорії обліку для лісового фонду вибудовані як система земельних ділянок. Усю територію лісового фонду поділяють на лісові та нелісові землі. До лісових земель відносять землі, покриті лісовою рослинністю та не покриті нею, але призначені для її відновлення (вирубки, загиблі деревостої, гар, пустирі, зайняті розсадниками, тощо). До нелісових земель належать землі, призначені для ведення лісового господарства (землі, зайняті просіками, дорогами, сільськогосподарськими угіддями, тощо), а також інші землі, розташовані в межах лісового фонду (землі, зайняті болотами, камінням, інші незручні для використання землі).

У сучасному прочитанні поняття „лісовий фонд” поширюється на землі України, які управляються з метою ведення лісового господарства. Це означає, що до складу лісового фонду природним чином входять різні екосистеми суші всіх основних широтних географічних та висотних зон розміщення рослинності: степ, лісостеп, широколистові ліси тощо. Отже, облікові категорії лісового фонду, як це вимагається на підставі ЛК України, повинні відображати просторову поширеність рослинності, вод, доріг, землекористування тощо, які історично склалися у результаті людської діяльності та природних процесів у лісових зонах, а не тільки там, де здійснюється повноцінне користування лісом та ведеться лісове господарство.

З наведеного випливає, що з погляду на правові та економічні відносини поняття лісового фонду не є досконалим та зручним для правового обігу. Так, використана у ст. 1 ЛК України термінологія, зокрема визначення лісової ділянки як „ділянки лісового фонду...”, свідчить про намір законодавця уникнути труднощів у безпосередньому обігу поняття „лісовий фонд”, який має дуже відносні або навіть умовні властивості нерухомого майна тільки через ту землю, на якій він розташований. Але навіть у цьому випадку юридична природа власності та речового права щодо ділянки лісового фонду та лісової ділянки пов'язана, головним чином, з майновою цінністю лісу, що на ній росте.

У західній науковій літературі використовуються поняття „ліси”, „землі, покриті лісами”, „землі лісу” тощо. За європейською системою обліку земель і лісівництва, до земель лісу належить земля, вкрита деревами (або еквівалентною кількістю стовбурів) більше ніж на 10 % і площею понад 0,5 га.

Вітчизняні науковці, які здійснювали дослідження останніми роками, схиляються до використання у правовому науковому обігу поняття „ліс”.



Так, С. М. Шершун визначає ліс як елемент географічного ландшафту, який складається із сукупності землі, дерев, що мають домінуюче положення, чагарників, тварин, мікроорганізмів та інших природних компонентів, що у своєму розвитку біологічно взаємопов'язані, впливають один на одного та на довкілля [4, с. 23].

Ліс є природним, географічним об'єктом, який динамічно розвивається протягом довгого періоду. Як справедливо зазначає О. А. Крайнев, з економічного погляду це вказує на маловідому властивість нерухомого майна – стохастично змінювану вартість [10, с. 35]. Це означає, що в один конкретний момент ліс визнається нерухомістю, яку можна оцінити через вартість ділянки землі, на якій він росте, разом з вартістю різноманітної продукції та послуг, які він виробляє. В інший момент ліс загине через пожежу або його вирубають, і залишиться тільки ділянка, на якій можна виростити новий ліс, ізнесенням відповідних збитків.

Наприклад, стосовно України зазначимо, що у 1945–1946 роках показник лісистості Луганської області (що розташована, як відомо, у зоні степу) становив 4,5 %, нині – 10,7 %, хоча норматив лісистості цієї області, за показниками Українського науково-дослідного інституту лісового господарства та агролісомеліорації імені Г. М. Висоцького, становить не менше 16 % території області. Проте досягнути науково обґрунтованого показника поки що неможливо, оскільки природні фактори (наприклад засухи) не дозволяють виростити ліс, а вирощуваний ліс – зберегти [11].

Взагалі, за оцінками фахівців згаданого Українського науково-дослідного інституту лісового господарства та агролісомеліорації імені Г. М. Висоцького, з метою наближення лісистості країни до оптимальної необхідно створити 415 тис. га лісових культур на землях, виведених із сільськогосподарського використання [12, с. 5], а нормативно Концепцією реформування та розвитку лісового господарства, схваленою розпорядженням Уряду від 18 квітня 2006 року № 208-р, на період до 2015 року передбачено збільшення площі лісів України на 1 млн га і досягнення показника 10,5 млн.

На наш погляд, Уряд не повною мірою враховує, що саме впливає на розвиток лісистості країни. Так, оптимальна лісистість України залежить не тільки від бажання Уряду, а з урахуванням впливу глобальних змін клімату, стану довкілля, соціальних, політичних і економічних чинників, які в умовах глобалізації прогнозувати на більш-менш тривалі періоди неможливо.

Навіть учені-лісівники стверджують, що для вдосконалення нормативів оптимальної лісистості потрібно скоригувати методологічні підходи у зв'язку із зміною соціально-економічних умов, прийняттям нової законодавчої та нормативної міжнародної бази, яка розроблена на засадах концепції сталого розвитку. До розробки нормативів оптимальної лісистості мають бути залучені всі зацікавлені установи та відомства держави, при її визначенні необхідно враховувати економічну, соціальну, екологічну, у т. ч. лісову політику держави,

міжнародні угоди та зобов'язання, прийняті Україною [12, с. 5].

Приходимо до висновку, що поняття „лісовий фонд” відображає ліс швидше як географічне поняття та навколишнє для людини середовище, ніж як економічний ресурс. З цього погляду поняття „лісовий фонд” може використовуватися у природоохоронній діяльності та трансформації лісового господарства від системи підтримання користування лісовими ресурсами до управління лісами в межах лісових екосистем. Але, з іншого боку, таке сприйняття поняття „лісовий фонд” створює об'єктивні труднощі для будь-яких економічних розрахунків, для використання в межах цього поняття лісу як об'єкта власності.

Суттєвим, на наш погляд, є факт розбіжності між задекларованими лісовим законодавством правами власності на лісовий фонд та практичними діями з управління цією власністю. З початку використання поняття „лісовий фонд” як об'єкта власності та об'єкта управління державною власністю спостерігалися розбіжності у цілях, завданнях та об'єктах ухвалення практичних рішень.

Так, незважаючи на глибину поняття лісового фонду, всі розрахунки користування лісом відбувалися і відбуваються тільки щодо земель лісового фонду, які покриті лісовою рослинністю, причому з великою кількістю обмежень на вибір насаджень для організації лісокористування [13, с. 282].

У концепції власності з економічного погляду більшою мірою підкреслюються права, ніж самі речі. Вартість будь-якої власності залежить від двох факторів:

- визначення невід'ємних фізичних і економічних властивостей ресурсів або товарів, на які поширюються права власності та які визначають можливі одержувані вигоди;

- встановлення умов, за яких права власності надають власнику право користуватися цими атрибутами [8, с. 177].

Таким чином, державне регулювання землями лісового фонду тісно пов'язане з поняттям лісового фонду як об'єкта власності, зокрема державної. Але оскільки поняття „лісовий фонд”, як встановлено, не відповідає вимогам, що висуваються до сутності економічних вимірів регулювання лісом, необхідно запропонувати законодавцю вилучити поняття „лісовий фонд” з правового обігу, залишаючи можливість використовувати його у наукових працях та декларативних матеріалах природоохоронного, екологічного характеру.

Оскільки вартість прав власності на ліси залежить, по-перше, від властивих лісам продуктивності з погляду вартості реальних лісових продуктів та послуг і, по-друге, від того, наскільки ці права дозволяють їхнім власникам одержувати вигоди від цих продуктів і послуг, у системі державного регулювання повинні оптимально визначатися відповідні категорії лісових земельних ділянок, які у сукупності становлять лісові землі.

На основі викладеного приходимо до висновку, що об'єктом державного регулювання відносин у сфері лісового господарства є лісові земельні ділян-



ки, які у сукупності становлять лісові землі.

Список використаної літератури

1. Лісова галузь. Загальна характеристика лісів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://woodex.ua/?menu_id=11&spi=101&page_id=139
2. Печуляк В. П. Відносини у сфері лісового господарства : організаційно-правові аспекти державного регулювання : [монографія] / Печуляк В. П. – Ірпінь : Національний університет ДПС України, 2011. – 352 с.
3. Мунтян В. Л. Правова охорона природи УРСР / Мунтян В. Л. – К. : Вища школа, 1982.
4. Шершун С. М. Еколого-правове регулювання лісокористування в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.06 / Шершун С. М. – К., 2005. – 212 с.
5. Воробьев Г. И. Лесное хозяйство / Г. И. Воробьев // Лесная энциклопедия. – М. : Советская энциклопедия, 1985. – Т. 1.
6. Правовое обеспечение рационального использования земли в СССР / [под ред. Н. И. Краснова]. – М. : Наука, 1974.
7. Wilson E. O. Forest Ecosystems : More Complex Than We Know // Defining Sustainable Forestry. – Washington, DC, Covelo, CA : Island Press, 1993. – P. XI.
8. Пірс П. Основи економіки лісового господарства / Пірс П.; [пер. з англ.]. – К. : Екоінформ, 2006. – 223 с.
9. Forest Trends 2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.forest-trends.org/index.php>
10. Крайнев А. А. Управление лесными ресурсами России как объектом государственной собственности : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.05 / Крайнев А. А. – М., 2007. – 148 с.
11. Краевой С. Посадивший лес, его не рубит [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://dklg.kmu.gov.ua/forest/control/uk/publish/article?art_id=74979&cat_id=35926
12. Ведмідь М. М. Оцінка лісорослинного потенціалу земель / М. М. Ведмідь, С. П. Распопіна. – К. : Екоінформ, 2010. – 84 с.
13. Анучин Н. П. Лесная таксация : [учебник] / Анучин Н. П. – М. : ВНИИЛМ, 2004. – 552 с.

Стаття надійшла до редакції 04.04.2012 р.

Вимоги до оформлення статей

1. Зміст статей повинен відповідати профілю журналу та вимогам ВАКу України.
2. Обсяг статті, ураховуючи список літератури, таблиці і малюнки, повинен становити не більше 10 сторінок машинописного тексту, що надрукований 14-м кеглем через 1,5 інтервалу на аркушах стандартного формату А4.
3. Рукопис до редакції подається в одному примірнику. Сторінки обов'язково пронумеровані. Розміри полів: зліва – 30 мм, справа – 10 мм, зверху – 20 мм, знизу – 20 мм.
4. Автор зобов'язаний підписати кожну сторінку статті.
5. На першій сторінці рукопису вказуються такі атрибути статті: 1) УДК; 2) прізвище, ім'я, по батькові автора повністю, науковий ступінь, повна назва організації, де працює чи навчається автор; 3) назва статті; 4) анотація українською, російською та англійською мовами (3–5 речень); 5) ключові слова.
6. До статей аспірантів, здобувачів додається рецензія та витяг з рішення кафедри.
7. Рукописи публікуються українською та російською мовами.
8. Цитати, статистичні дані, цифрові показники, що підвищують рівень аналітичних матеріалів, обов'язково подаються з посиланням на джерела. Нумерація посилань на ту чи іншу роботу позначається в тексті у квадратних дужках за порядковим номером цієї роботи у списку літератури. Першоджерела подаються мовою оригіналу. Таблиці повинні бути пронумеровані й мати заголовки.
9. У кінці матеріалу вказується прізвище, ім'я та по батькові автора, адреса з поштовим індексом, контактні телефони. До статті додається диск з відповідним текстом у форматі Word.

Науково-дослідний інститут фінансового права Національного університету державної податкової служби України запрошує до співпраці в науково-практичній діяльності у галузях публічного права.

Інформацію про діяльність НДІ фінансового права Національного університету ДПС України та його колектив розміщено на веб-сайті <http://ndi-fp.asta.edu.ua>

Над випуском працювали:

Літературний редактор

Габорак Т. А.

Технічне редагування та комп'ютерне верстання

Новицького С. В.

Підп. до друку 12.09.2012 р. Формат 60x90/8. Папір офсет. № 1.
Друк офсет. Ум.-друк. арк. 5.5.
Тираж 150 прим. Зам. № 365.

Віддруковано у видавничому домі „АДЕФ-Україна”,
вул. Б. Хмельницького, 32, оф. 40 а, м. Київ, 01030,
тел. (044) 284-08-60.

*Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи
до Державного реєстру видавців, виготівників
і розповсюджувачів видавничої продукції
ДК № 334 від 09.02.2001 р.*