
О. А. Лукашев, кандидат юридичних наук,
старший науковий співробітник НДІ державного будівництва та місцевого самоврядування НАПрН України

Загальна частина фінансового права: актуальні проблеми

Питання системи фінансового права останнім часом є одними з найактуальніших у фінансово-правовій науці, предметом широкої наукової дискусії. Свідчення цього — проведення в Одесі у травні 2009 р. міжнародної науково-практичної конференції¹ саме з цієї тематики. Проте дискусія з приводу різних аспектів системи галузі фінансового права ще не привела до формування єдиної загальновизнаної концепції системи цієї галузі, а також до розробки єдиних підходів щодо вирішення основних теоретичних проблем у цій царині.

Проведення дослідження системи фінансового права на сучасному етапі є своєчасним з огляду на декілька моментів. По-перше, у вітчизняній фінансово-правовій науці дотепер відсутні спеціальні монографічні дослідження, присвячені комплексному вивченню системно-структурних проблем фінансово-правової галузі. По-друге, у пострадянський період сформувався принципово новий тип фінансово-правового

¹ Система фінансового права : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (27-28 травня 2009 р., Одеська нац. юрид. акад.). — Одеса : Фенікс, 2009. — 488 с.

регулювання, а фінансове право зазнало кардинальних змін, які стали віддзеркаленням соціально-економічних трансформацій. По-третє, процес кодифікації фінансового законодавства (на рівні бюджетного і податкового) суттєво вплинув на сприйняття системи фінансового права.

Проблема системи фінансово-правової галузі має не лише науково-теоретичний характер. По-перше, її вирішення дозволить сформулювати пропозиції стосовно перспективної законотворчої діяльності. Головною метою дослідження проблем загальної та особливої частин фінансового права, як півстоліття тому підкреслював Ю. А. Ровінський, має бути вдосконалення й кодифікація фінансового законодавства, приведення норм фінансового права у відповідність до тих змін, які відбулися за останні роки у фінансових відносинах¹. По-друге, оптимізувати викладання навчальних дисциплін фінансово-правового циклу, унеможливити дублювання навчального матеріалу. З цього приводу Ю. А. Ровінський зазначав: «Теоретичне значення загальної та особливої частин фінансового права полягає в тому, що вона сприяє вдосконаленню й підвищенню якості викладання»². Формування сучасної концепції системи фінансового права є необхідним для перегляду структури підручників з фінансового права та інших фінансово-правових дисциплін.

Однією з найменш досліджених проблем системи фінансового права є критерії виокремлення та принципи побудови її загальної частини. Виходячи з цього, метою даної статті є обґрунтування критеріїв виокремлення загальної частини фінансового права, визначення її структури, а також формулювання принципів її побудови.

Можливість виокремлення в структурі правової галузі загальної частини є свідченням об'єктивного існування цієї галузі. С. С. Алексєєв, розглядаючи загальну частину галузі як сукупність загальних інститутів, підкреслює, що вони утворюють специфічне об'єднання, яке не тільки виражає

¹ Ровинский Е. А. Основные вопросы теории советского финансового права / Е. А. Ровинский. – М. : Госюриздат, 1960. – С. 96.

² Там само. – С. 95.

едність галузі, її цілісність, але й виступає її активним центром¹.

О. М. Горбунова зазначає: «Оскільки фінансово-правові норми встановлені державою, то все фінансове право складається з двох частин — Загальної та Особливої. До загальної частини фінансового права належать норми, що регулюють загальні принципи, правові форми і методи фінансової діяльності держави. Систему органів держави, що здійснюють фінансову діяльність, їх правове положення, а також правове положення всіх суб'єктів — учасників фінансових правовідносин. Сюди ж належать питання регулювання фінансового контролю в державі, питання закордонного фінансового права»². На наш погляд, наведені позиції авторитетного російського науковця є вельми дискусійними. Зокрема, виокремлення загальної та особливої частин у фінансовому праві не може пов'язуватися виключно зі встановленням цих норм державою. Будь-які правові норми встановлюються відповідними органами державної влади, а виокремлення загальної та особливої частин є результатом предметного групування норм і інститутів фінансового права за ознакою якісної однорідності відповідних фінансових правовідносин. До того ж дуже сумнівним здається твердження щодо включення до загальної частини фінансово-правової галузі питань зарубіжного фінансового права.

Сьогодні у фінансово-правовій науці існують прямо протилежні концептуальні підходи до розуміння природи цієї галузі, а відповідно і до її системи. Перший підхід, започаткований Д. В. Вінницьким, полягає в обґрунтуванні розуміння сучасного фінансового права як комплексної галузі, яка включає галузі емісійного, бюджетного та податкового права. Не будучи прибічником цього підходу, не можна не погодитися з Д. В. Вінницьким у тому, що «фінансові відносини, єдині з

¹ Алексеев С. С. Структура советского права / С. С. Алексеев. — М.: Юрид лит., 1975. — С. 167-168.

² Финансовое право : учебник / под ред. О. Н. Горбуновой. — М. : Юристъ, 1996. — С. 31; Финансовое право : учебник / О. Н. Горбунова, Е. Ю. Грачева и др. ; отв. ред. Е. Ю. Грачева, Г. П. Толстопятенко. — М. : ТК Велби, Проспект, 2004. — С. 29.

економічної точки зору, не виявляють юридичної єдності»¹. Ми переконані в тому, що відсутність юридичної однорідності предмета фінансового права є основним чинником, який не дозволяє сформувавши повноцінну, цілісну, інтегровану загальну частину, яка б виконувала функцію активного центру фінансово-правової галузі з реальним регулятивним потенціалом. Неможливість виокремлення єдиної загальної частини для структурних елементів галузі фінансового права, що традиційно включаються до її особливої частини, підтверджується сучасною практикою кодифікації бюджетного і податкового законодавства та повною відсутністю навіть спроб кодифікації на рівні фінансового законодавства.

Другий підхід, який поділяє переважна більшість фахівців, полягає у визнанні фінансового права єдиною галуззю, система якої будується за принципом її поділу на загальну та особливу частини. Проте необхідно звернути увагу на одну принципову особливість фінансово-правової галузі — тенденцію її інституалізації. С. В. Запольський, досліджуючи цю особливість, зазначає: «Аналізуючи історичний досвід фінансово-правового регулювання, ми повинні визнати, що гранична індивідуалізація як матеріальних, так і процесуальних норм, які застосовуються в межах кожного фінансового інституту, є не тільки особливістю, але й принципом»². Крім індивідуалізації, другим принципом сучасного фінансово-правового регулювання є автономізація інститутів фінансового законодавства. При цьому підкреслимо, що автономізація інститутів фінансового права є процесом об'єктивним, адже бюджетне і податкове право характеризуються наявністю власного юридичного режиму.

Принцип автономності податково-правового регулювання, а відповідно і податкового права в межах фінансового права закріплено в ч. 3 ст. 1 Закону України «Про систему оподаткування»: «Ставки, механізм справляння податків і зборів

¹ Винницький Д. В. Российское налоговое право: вопросы теории и практики / Д. В. Винницький. — СПб. : Юридический центр Пресс, 2003. — С. 87.

² Запольский С. В. Дискуссионные вопросы теории финансового права / С. В. Запольский. — М. : РАП, Эксмо, 2008. — С. 83.

(обов'язкових платежів), за винятком особливих видів мита та збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу за електричну та теплову енергію, і пільги щодо оподаткування не можуть встановлюватися або змінюватися іншими законами України, крім законів про оподаткування»¹. Враховуючи імперативну конституційну вимогу встановлення системи оподаткування, податків і зборів виключно законами України (п. 1 ч. 2 ст. 92 Конституції України), слід дійти висновку, що регулювання податкових відносин, пов'язаних зі справлянням податків і зборів, здійснюється виключно нормами податкового права.

За доби незалежності України тривалий час актуальним залишалося питання внесення змін до порядку справляння податків і зборів законами про Державний бюджет України. Конституційний Суд України в Рішенні від 09.07.2007 р. № 6-рп/2007 сформулював правову позицію щодо змісту закону про Державний бюджет України: «Верховна Рада України не повноважна при прийнятті закону про Державний бюджет України включати до нього положення про внесення змін до чинних законів України, зупиняти дію окремих законів України та/або будь-яким чином змінювати визначене іншими законами України правове регулювання суспільних відносин»².

Юридична неоднорідність відносин, що становлять предмет фінансового права, змушує замислитися над проблемою єдності фінансово-правової галузі. Принциповим для визнання фінансового права єдиною, цілісною галуззю є можливість виокремлення в ній загальної частини. Досліджуючи процес

¹ Про систему оподаткування : Закон України від 18.02.1997 р. № 77/97-ВР // Відом. Верхов. Ради України. – 1997. – № 16. – Ст. 119.

² Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням 46 народних депутатів України щодо відповідності Конституції України (конституційності) положень статей 29, 36, частини другої статті 56, частини другої статті 62, частини першої статті 66, пунктів 7, 9, 12, 13, 14, 23, 29, 30, 39, 41, 43, 44, 45, 46 статті 71, статей 98, 101, 103, 111 Закону України «Про Державний бюджет України на 2007 рік» (справа про соціальні гарантії громадян) : Рішення Конституційного Суду України № 6-рп/2007 від 09.07.2007 р. // Офіц. вісн. України. – 2007. – № 52. – Ст. 2132.

пізнання внутрішніх закономірностей формування, відокремлення і взаємозалежності окремих структурних частин об'єктивно існуючої системи права, С. М. Братусь підкреслював: «Один з істотних моментів даного процесу полягає у виявленні загальних для всіх інститутів або для основної їх маси рис, що свідчать про те, що ці інститути принципово однорідні та становлять у своїй сукупності дану галузь права. З цим пов'язано виокремлення норм загальної частини галузі права. Наявність загальних правоположень для певної групи інститутів свідчить про те, що вони належать до однієї галузі права і що така галузь права дійсно існує»¹. Складність виокремлення загальної частини у фінансовому праві є свідченням відсутності галузевої єдності нормативно-правових масивів (підгалузей та інститутів), що забезпечують регулювання бюджетних, податкових, банківських, валютних та інших фінансових відносин.

Досліджуючи питання системи фінансового права, необхідно враховувати, що кожна з галузей права є своєрідною не лише за ознаками її предмета, а й за специфікою внутрішньої побудови, характером взаємодії її елементів. Ситуація, яка на сьогодні склалася довкола системи фінансово-правової галузі, полягає в тому, що її предмет формулюється як сукупність відносин у сфері фінансової діяльності держави. Як наслідок, фінансові відносини вважаються єдиними з точки зору сфери їх реалізації, проте їх не можна вважати єдиними з міркувань юридичної однорідності. Під юридичною однорідністю галузевих правовідносин ми розуміємо єдність їх суб'єктного складу, єдність їх змісту, а також юридичних фактів, які є підставою виникнення, зміни та припинення таких відносин, єдність заходів примусу, що застосовуються до суб'єктів відповідних правовідносин.

Бюджетні, податкові, банківські, валютні відносини, які є юридично однорідними на інституційному рівні, складно визнавати однорідними з точки зору галузевої єдності фінансового права. Дійсно, якщо спробувати виокремити спільні

¹ Братусь С. Н. Предмет и система советского гражданского права / С. Н. Братусь. – М. : Госюриздат, 1963. – С. 178.

правоположення для бюджетного та валютного права або податкового та банківського, то зрозумілим стає складність навіть теоретичного моделювання загальної частини фінансово-правової галузі. Саме тому ми приєднуємося до думки С. М. Братуся, який підкреслював: «Якщо загальна частина для певної групи зовнішньо пов'язаних між собою інститутів не може бути виокремлена, це означає, що ці інститути регулюють різномірні суспільні відносини, між ними немає внутрішнього необхідного зв'язку. Норми загальної частини, будучи результатом логічної обробки певної сукупності правових норм, які регулюють певний вид суспільних відносин, відбивають об'єктивно існуючий зв'язок їх різних сторін і різновидів, що відокремлюються всередині них. З цими різновидами пов'язане існування конкретних правових інститутів всередині певної галузі права»¹.

Особливістю системи фінансового права є наявність елементів, які відповідають критеріям галузі права. Це стосується, насамперед, бюджетного та податкового права. І хоча вітчизняний законодавець відмовився від формального виокремлення загальних частин у Бюджетному² та Податковому кодексах України, їх фактична наявність не викликає сумніву. Навряд чи відмову від виокремлення загальних частин у зазначених кодексах можна вважати кроком уперед у процесі розвитку та вдосконалення законотворчої техніки, адже, як влучно зауважив Л. Л. Чантурія, «найбільша перевага загальної частини полягає в тому, що вона дає той фундамент, на якому буде збудований увесь правовий масив даного закону або галузі права»³. Зауважимо, що основна цінність загальної частини полягає в тому, що вона виступає синхронізуючим началом усієї системи галузевого регулювання, а тому її зна-

¹ Братусь С. Н. Предмет и система советского гражданского права / С. Н. Братусь. — М. : Госюриздат, 1963. — С. 178—179.

² Йдеться про Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI, який набрав чинності з 01.01.2011 року. Бюджетний кодекс України від 21.06.2001 № 2542-III містив загальну частину, яка включала перші чотири глави.

³ Чантурия Л. Л. Введение в общую часть гражданского права (сравнительно-правовое исследование с учетом некоторых особенностей постсоветского права) / Л. Л. Чантурия. — М. : Статут, 2006. — С. 60.

чення не може обмежуватися міркуваннями суто юридичної техніки. Побудова кодифікованого акта за пандектним принципом шляхом виокремлення загальної частини дозволяє уникнути дублювання норм у відповідних розділах особливої частини.

Негативним прикладом ігнорування доцільності виокремлення загальної частини в Податковому кодексі України є відсутність у ньому відповідним чином оформленого інституту забезпечення виконання обов'язку по сплаті податків і зборів. Цей класичний інститут загальної частини податкового права не виділяється на рівні окремої глави розділу II «Адміністрування податків і зборів (обов'язкових платежів)», а норми, що його утворюють, розчинені в цьому розділі. Разом з цим розділ IV «Податок на доходи фізичних осіб» включає ст. 176 «Забезпечення виконання податкових зобов'язань», зміст якої зводиться лише до переліку обов'язків платників цього податку та осіб, які мають статус податкових агентів¹. Таким чином, маємо кілька негативних наслідків такого підходу законодавця: по-перше, норми, що регулюють порядок застосування забезпечувальних заходів, не об'єднані в одну главу, а тому постає питання щодо їх кількості. Позитивним прикладом у цьому сенсі можна вважати підхід російського законодавця, який у главі 11 Податкового кодексу РФ «Способи забезпечення виконання обов'язків по сплаті податків і зборів»² закріпив норму, яка визначає вичерпний перелік таких способів, а також порядок застосування кожного з них. По-друге, законодавець підміняє фундаментальну податково-правову категорію «забезпечувальні заходи» іншою — «обов'язки платника податків», які є принципово відмінними за своєю правовою природою. По-третє, виникає питання щодо доцільності закріплення обов'язків платника податків у розділі, що визначає правовий механізм податку на доходи фізичних осіб, з

¹ Проект Податкового кодексу України від 21.09.2010 р. № 7101-І [Електронний ресурс] // Офіційний сайт Верховної Ради України. — Режим доступу: http://gska2.rada.gov.ua/pls/zweb_n/webproc4_1?id=&pf3511=37984.

² Налоговый кодекс Российской Федерации // Собрание законодательства Российской Федерации. — 1998. — № 31. — Ст. 3824.

урахуванням наявності статей 16 і 18, які встановлюють перелік обов'язків платників податків та податкових агентів.

Ще одним негативним наслідком відсутності в проекті Податкового кодексу України відокремленого інституту забезпечення виконання обов'язку по сплаті податків і зборів є невизначеність правової природи пені. Відповідно до пп. 14.1.162 п. 14.1 ст. 14 проекту «пеня — сума коштів у вигляді відсотків, нарахованих на суми грошових зобов'язань, не сплачених у встановлені законодавством строки»¹. Порядок нарахування та сплати пені регулюється главою 9 «Пеня», проте п. 111.2 ст. 111 глави 8 «Відповідальність» проекту Податкового кодексу України встановлено: «Фінансова відповідальність за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства встановлюється та застосовується згідно з цим Кодексом та іншими законами. Фінансова відповідальність застосовується у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та/або пені»². Якщо зазначене положення законопроекту набуде статусу правової норми після набрання чинності Податковим кодексом України, то платники податків почнуть масово оскаржувати податкові повідомлення-рішення, якими одночасно будуть застосовуватися штраф та пеня, адже це суперечить ч. 1 ст. 61 Конституції України: «Ніхто не може бути двічі притягнений до юридичної відповідальності одного виду за одне й те саме правопорушення»³. Наведені приклади є яскравим свідченням необхідності ґрунтовного науково-теоретичного підходу до побудови загальної частини Податкового кодексу України.

З огляду на викладене слід дійти висновку, що за умови побудови системи фінансового права за пандектним принципом практично неможливим є формування загальної частини, яка б мала необхідний для сфери публічних фінансів реальний регулятивний потенціал. Відсутність й дотепер фінансового

¹ Проект Податкового кодексу України від 21.09.2010 р. № 7101-І [Електронний ресурс] // Офіційний сайт Верховної Ради України. — Режим доступу: http://gska2.rada.gov.ua/pls/zweb_n/webproc4_1?id=&pf3511=37984.

² Там само.

³ Конституція України // Відом. Верхов. Ради України. — 1996. — № 30. — Ст. 141.

кодексу в Україні, країнах СНД, а також тенденцій до його розробки є переконливим свідченням об'єктивної відсутності єдиної загальної частини для всієї фінансово-правової галузі. Цей висновок актуалізує питання щодо видів і кількості загальних частин у фінансовому праві. Відносно галузі цивільного права Л. Л. Чантурія обґрунтовує можливість існування кількох видів загальних частин: а) загальна частина, що є спільною для всієї галузі; б) загальні частини окремих підгалузей (зобов'язального права); в) загальна частина окремого інституту¹. Структура Бюджетного кодексу України та проекту Податкового кодексу України підтверджує висновок, що в фінансовому праві України формування повноцінної загальної частини можливо лише на рівні окремих підгалузей.

При дослідженні системи фінансового права слід виходити з об'єктивної наявності її складових, а саме загальної та особливої частини, незалежно від їх формального виокремлення у відповідних кодексах. Необхідно також враховувати, що процес кодифікації є певною мірою формалізацією існуючих об'єктивних закономірностей взаємодії норм та інститутів галузі права. Кодифікація не здатна породжувати на формально-юридичному рівні тих елементів системи галузі, які об'єктивно в ній відсутні.

¹ Чантурия Л. Л. Введение в общую часть гражданского права (сравнительно-правовое исследование с учетом некоторых особенностей постсоветского права) / Л. Л. Чантурия. — М. : Статут, 2006. — С. 61–62.