

Проблеми адміністративного, господарського та фінансового права

центральных і місцевих органів виконавчої влади, органів АРК, органів місцевого самоврядування інформацію, документи й матеріали, необхідні для виконання покладених на нього завдань; (г) скликати в установленому порядку наради з питань, що належать до його компетенції; (д) засновувати друковані видання для ви-

світлення в них питань єдиної державної регуляторної політики у сфері підприємництва, ліцензування підприємницької діяльності, державної реєстрації підприємництва. Комітет у межах своїх повноважень, на основі й на виконання актів законодавства видає накази і приймає рішення, організовує й контролює їх виконання.

Список літератури: 1. *Алехин А.П., Кармолицкий А.А.* Административное право: Учеб. – М.: Зерцало, 2009. – 302 с. 2. Адміністративне право України: Акад. курс: Підруч.: У 2-х т. – Т. 1.: Заг. ч. / Голова редкол. *В.Б. Авер'янов.* – К.: Юрид. думка, 2004. – 584 с. 3. Адміністративне право України: Підручник / За ред. *Ю.П. Битяка.* – К.: Юрінком Інтер, 2007. – 544 с. 4. Офіційний вісник України. 5. *Колпаков В.К., Кузьменко О.В.* Адміністративне право України: Підруч. – К.: Юрінком Інтер, 2003. – 544 с.

Надійшла до редакції 15.11.2009 р.

УДК 347.73

М.А. Перепелица, канд. юрид. наук
*Национальная юридическая академия Украины
имени Ярослава Мудрого, г. Харьков*

ОСОБЕННОСТИ РАЗВИТИЯ И ФУНКЦИОНИРОВАНИЯ СУБЪЕКТА ФИНАНСОВОГО ПРАВА

Институту суб'єкта фінансового права в фінансово-правовій науці уделюється пристальне уваження. Такі учені як Д.В. Винницький, Л.Н. Древаль, М.В. Карасєва, Ю.А. Крохина, Н.П. Кучерявенко, Ю.Л. Смирнікова, Н.И. Химичева [См.:1; 2; 4; 6; 8-10] и

другие исследуют его понятие, сущность, виды, основы правового статуса, правосубъектности, механизмы взаимосвязи и взаимодействия друг с другом. В то же время следует принимать во внимание вопрос об истории развития данного института, что позволит просле-

дить эволюцию субъекта финансового права, глубже изучить особенности его функционирования на протяжении того или иного временного периода, а также извлечь уроки как позитивного, так и негативного исторического опыта для выработки рекомендаций в публичной финансово-правовой сфере на будущее. Как справедливо отметила Н.И. Химичева, «изучение исторического отечественного опыта обогатит обоснованность научных выводов» [10, с.23].

Субъект финансового права развивался в рамках каждого соответствующего периода истории Украины и на каждом из них ему были присущи свои особенности. Первым видом (представителем) субъекта финансового права надо назвать субъекта налогового права, что подтверждают исторические данные. Финансовая система Древней Руси начала складываться только с конца IX ст. – в период объединения древнерусских племён и земель. Первыми государственными образованиями были родовые общины, с их натуральным способом ведения хозяйства, которое определяло и натуральные формы налогов и повинностей. Основными источниками государственных доходов в тот период, как и на протяже-

нии следующих столетий, являлись налоги. Первоначальным из них была дань, которую князь собирал с подвластных ему земель. С укреплением княжеской власти, расширением границ государства появляется необходимость увеличения поступлений в княжескую казну. Если на первой стадии образования Киевской Руси, когда все функции государства сводились к обороне границ, потребности князя ограничивались расходами на содержание княжеского двора и дружины, то позднее возникает потребность в общественных постройках (городов, укреплений, церквей, дорог), содержании аппарата управления, поддержке внутреннего порядка и т.д. Соответственно, усложняются и формы налогов.

Кроме дани в государственную казну взимались пошлины, штрафы и повинности, плательщиками которых являлись держатели корчем, купцы, т.е. любые лица, имеющие соответствующие объекты обложения данными платежами. Как подтверждают исторические факты, средства, поступающие от сбора дани и пошлин, являлись личным доходом князя. Распределение финансовых средств между частными нуждами князей и общественными потребностями ничем не

регламентировалось [3, с.17, 18]. На данном историческом этапе развития общества уже существовали такие виды налогоплательщиков, как ремесленники, землевладельцы, купцы, иные физические лица, имеющие объекты налогообложения. Их статус чётко не был определён в каких-либо правовых нормах, а потому отсутствовали и какие-либо гарантии защиты их прав. Налоговые отношения на тот момент определялись только велениями князя, который самостоятельно определял вид платежа, его размер, цели использования и не должен был ни перед кем отчитываться. В последующем, когда Киевская Русь распалась на 12 самостоятельных княжеств, не могло быть и речи о единой налоговой системе, так как в пределах каждого феодального княжества существовали свои правила.

В XII ст. в результате укрепления власти Московского князя дань принимает форму подати. Всё население делилось на тяглое и нетяглое. К нетяглому, т.е. обладавшему налоговым иммунитетом, относились первоначально духовенство, служилые люди всех чинов и купцы – как русские, так и иностранцы. К чёрным людям (тяглым) относились те, которые были занесены в по-

датные книги – очернённые. Для контроля за количеством поступающей в казну дани приблизительно один раз в 17 лет проводилась перепись населения. Обратим внимание на появление таких моментов, как классификация субъектов налогового права (хотя и не по справедливым основаниям), первые формы налогового учёта плательщиков.

Хотя в целом чёткая система управления финансами в Российском государстве отсутствовала довольно долго, (так как существовавшая была сложна и запутана), налоговые отношения на её фоне всё же отличались определённой конкретностью и определённостью. Всегда можно было выделить таких субъектов налогового права, как плательщики, контролируемые субъекты и государство. Уже в 1655 г. был создан Счётный приказ, ведающий сбором податей, приходными и расходными книгами, что позволило точно определять суммы поступлений от налогов и сборов, т.е. наблюдается развитие института налогового контроля.

Относительно единая финансовая и налоговая системы государства начали складываться при Петре I. Многочисленные войны, большое строительство, крупномасштабные

ПРОБЛЕМЫ ЗАКОННОСТИ

государственные преобразования были связаны с постоянной нехваткой финансовых ресурсов. Для пополнения казны требовалось изыскивать средства. Для этого в казну вводятся всевозможные дополнительные налоги, а царь даже учредил особую должность – прибыльщиков, в обязанность которых входило «сидеть и чинить государю прибыли», т.е. изобретать новые источники доходов. Плодом такого «налоготворчества» стали: гербовый сбор, подушный сбор с извозчиков, налоги с постоянных дворов, печей, плавных судов, арбузов, орехов, продажи съестного, ледокольный налог, «знаменитый» налог на усы и бороды, а также на церковные верования (раскольники-староверы были обязаны уплачивать двойную подать) [3, с. 23]. (Обратим внимание, что в настоящее время такой субъект налогового права, как прибыльщики, в отдельном виде отсутствует, но его функции, фактически сводившиеся к усовершенствованию налоговой системы (не только изобретению новых, но и разработке действующих обязательных платежей, иных вопросов, связанных с их уплатой), принадлежат Верховной Раде Украины как высшему законодательному органу власти). Таким образом,

при Петре I значительно расширяется не только круг самих налогоплательщиков, а и как следствие – таких субъектов налогового права, как контролирующие органы. Для контроля за сбором податей и всей финансовой системой царь создал центральные органы государственного управления – коллегии.

За время правления Екатерины II расходная часть государственного бюджета значительно увеличилась, что было обусловлено расточительностью царского двора, многочисленными войнами, разрастающимся штатом государственных чиновников. Характерной чертой финансов России того времени следует назвать полную бесконтрольность расходования государственных средств, неупорядоченность, дефицитность бюджета, прогрессирующий рост государственного долга. В конце XIX ст. основным источником доходной части бюджета оставались налоги, поступления от которых составляли 75% доходов бюджета. Налоговая система России тех времён характеризовалась превалированием роли косвенного налогообложения в формировании доходной части бюджета (питейного, табачного, сахарного, нефтяного, спичечного плате-

Проблеми адміністративного, господарського та фінансового права

жей, таможенных пошлин), хотя прямые тоже составляли многочисленную группу платежей. При этом налогоплательщик иногда указывался уже в самом названии налога (например, подушные подати с евреев-землевладельцев, подать со скота у киргизов Внутренней орды, ясак с кочевых и бродячих инородцев и др.). Интересным представляется один из основных налоговых источников в тот период – питейный сбор, или винный откуп. Поступления от него составляли 40 % доходной части государственного бюджета. Государство продавало право торговли алкогольной продукцией откупщикам, которые после внесения определённой суммы в казну продавали водку по собственной цене, увеличенной в несколько раз. (В современном налоговом законодательстве субъект налогового права, который в прошлом именовался «откупщик», представлен институтом юридического плательщика – по налогу на добавленную стоимость, акцизному сбору, когда при механизме косвенного налогообложения имеет место деление плательщика на 2 вида – юридический, который юридически обязан уплачивать налог государству, и фактический, потребитель товара, работы, услуги, кото-

рый возвращает платёж юридическому плательщику и несёт тяготы такого налогообложения).

Период с 1918 по 1920 г. характеризуется возникновением коллективных хозяйств. Налоговой системе этого времени присущи многократность обложения и множественность налогов, что объясняется потребностью в обложении различных сфер деятельности частного капитала и интересами государственного и местных бюджетов. В этот же период, как свидетельствуют исторические факты, плательщики уплачивают налоги (со строений в городской местности; денежный подворный в сельской местности; на домашнюю прислугу; квартирный, с городских и пригородных садов; на право охоты), сборы (с владельцев транспортных средств; с грузов, привозимых и вывозимых по железнодорожным и водным путям сообщения; за пользование общественными весами; со скота, пригоняемого на рынок для продажи; с извозного промысла; с отпускаемой на корню древесины; прописочный; гербовый; канцелярский; нотариальный; консульский), судебные пошлины и др. [3, с. 25].

Но уже с 30-х годов XX ст. роль и значение налоговых доходов государственного

ПРОБЛЕМЫ ЗАКОННОСТИ

бюджета СССР резко уменьшаются и налоги начинают выполнять несвойственные им функции. Они используются как орудие политической борьбы с кулаками и частными сельхозпроизводителями. Постепенно, в связи с изменением и ужесточением внутренней политики СССР, свёртывания нэпа, индустриализацией и коллективизацией, система налогообложения заменяется изъятием прибыли предприятий административными методами и перераспределением финансовых ресурсов через бюджет страны. В новых экономических условиях гарантом стабильных поступлений в бюджет могла стать только отлаженная система налогообложения.

24 января 1990 г. в системе союзного Министерства финансов была создана Государственная налоговая служба со своей территориальной структурой. Её обязанности охватывали регистрацию всех налогоплательщиков, контроль за соблюдением налогового законодательства, взимание налогов, недоимок и штрафов. Но положение осложнялось тем, что в стране, по сути, не было соответствующего действующего законодательства. После провозглашения независимости Украины начинает формиро-

ваться и действовать новая налоговая система, которая, безусловно, не является совершенной и окончательной в силу определённых политических и экономических причин.

Рассмотрев историю развития субъекта налогового права, можем утверждать, что данный институт берёт свои корни ещё с древнейших времён существования Украины (России), потому что его наличие является объективно необходимым. Именно действиями этих субъектов – как плательщиков, так и контролирующей стороны – непосредственно формировалась и функционировала налоговая система либо её первоначальные, зачаточные формы на соответствующем историческом этапе развития общества, что способствовало экономическому, социальному и иному решению его задач.

Субъект финансового права получил своё историческое развитие и в качестве субъекта бюджетного права, хотя и значительно позднее, нежели субъект налогового права. Первые попытки составления сметы государственных доходов и расходов предпринимались в XVII – XVIII ст., но реальное бюджетное хозяйство утвердилось лишь в XIX ст. Именно в это время в России было

положено начало систематическому составлению росписи государственных доходов и расходов, т.е. составлению бюджета. Публичность русского бюджета начинается только с 1862 г. с изданием бюджетных правил. До этого роспись составляла строгую государственную тайну, известную только финансовому комитету. «Первоначально бюджет носил на себе яркую печать частного характера: в нём смешивались доходы государства и личные доходы главы государства, а также расходы на общегосударственные потребности и на личные потребности монарха и его семьи. Бюджет подобного рода скорее походил на «домовую книгу», реестр. Первые попытки составления бюджетов для личных потребностей главы государства восходят к глубокой старине. В русской финансовой истории известны такие бюджеты – «табели», «табельные» и «сверхтабельные» доходы и расходы» [3, с. 59].

На наш взгляд, в такой ситуации монарха или правителя нельзя считать субъектом бюджетного права в полном смысле этого слова. Ведь если речь шла о смешении публичных и частных расходов в одном документе, представляющем государственную тайну, трудно в

целом понимать его как бюджет, а его составителя (монарха) – как субъекта бюджетного права, при отсутствии бюджетного законодательства вообще. Русские росписи XVII – XVIII ст. были весьма примитивными и не давали полного представления о состоянии государственного хозяйства. Это были неполные и не соответствующие действительности своды доходов и расходов без их объединения и какой-либо централизации. Финансовые затруднения побудили Петра I в 1708 г. образовать постоянный совещательный орган – «боярскую консилию», имевшую 3 комитета – финансовый, военный и дипломатический. Образованный впоследствии Сенат (1711 г.) сосредоточил в себе функции финансового комитета, в том числе и финансовую отчётность. Учреждённый с 1722 г. при Сенате генерал-прокурор играл, по сути, роль министра финансов. С этого же года камер-коллегия – прообраз министерства финансов – приступает к более регулярному составлению бюджетов. При этом никаких определённых правил по составлению росписи не существовало.

После Петра I росписи были почти заброшены, так что о состоянии бюджета того вре-

ПРОБЛЕМЫ ЗАКОННОСТИ

мени и вплоть до Екатерины II имеются лишь довольно скудные сведения. В 1769 г. по требованию Екатерины II составляется «окладная книга» для всего государства, сведения для которой (как и для последующих окладных книг 1773-1777 гг.) собирались по единообразным формам [3, с. 61]. Рассмотрев историю развития бюджета и субъекта бюджетного права на данном историческом этапе, отметим, что он (бюджет) скорее составлялся монархами в личных целях, для собственного удобства. Публичного значения он практически не имел, так как официально нигде не обнародовался, ни с кем не обсуждался и часто не отражал действительного финансового положения государства. Государственные органы власти (коллегии, консилии, министр финансов) также не принимали законодательного участия в утверждении бюджета; их роль сводилась только к обеспечению исполнения утверждённых свыше росписей. Поэтому, несмотря на то, что бюджет и предусматривал расходы публично-правового характера, что, естественно, являлось объективно необходимым, понимать его в целом как публичный финансовый план государства нельзя. В связи с этим слабо

был очерчен и круг субъектов бюджетного права, которые на тот период были представлены в лице монарха (правителя) и подчинённых ему структур (органов власти), ибо смешение личных финансов с государственными в одном документе не могло придать им такого статуса.

Уже к 1893 г. весь бюджетный процесс (сроки представления, рассмотрения и утверждения смет, конкретные лица, ведомства и учреждения, ответственные за тот или иной этап) был четко определён.

Следовательно, с развитием и упорядочением бюджетного законодательства, которое стабилизировало и закрепило основные положения бюджетной деятельности государства, с появлением принципов плановости и публичности бюджета можно вести речь и о расширении круга субъектов бюджетного права и об определении их публично-правового статуса. Несмотря на то, что зарождение и развитие субъекта бюджетного права осуществлялось более медленными темпами, чем субъекта налогового права, первый является таким же неизбежным участником финансового права, как и второй. В результате осуществления субъектами бюджетного права своих пол-

номочий реализуются важнейшие вопросы, связанные с развитием всего общества в экономической, социальной, правовой и иных сферах его жизнедеятельности.

Субъект финансового права эволюционировал и в виде субъекта государственно-кредитных правоотношений. Этот факт также выступает неизбежным следствием развития общества, его финансовой системы. Как уже обращалось внимание ранее (при анализе субъектов налогового и бюджетного права), всё государственное (публичное) имущество без каких-либо чётких ограничений сливалось с частным имуществом верховного правителя (князя, царя, императора). Поэтому и государственный кредит служил ему личным доходом. И.Ю. Патлаевский в своё время обращал внимание на то, что на ранних стадиях исторического развития государственный кредит является не чем иным, как личным кредитом верховного правителя – государя [7, с. 224]. Значит, обязательным участником отношений, складывающихся в сфере государственного кредита, с глубоких времён выступал властвующий субъект, наделённый властвующими полномочиями и аппаратом принуждения и в необходимых

случаях использующий их.

В качестве кредиторов первоначально были купцы, ростовщики, иностранные банкиры, позднее – иностранные государства и международные организации. Эпоха царствования Екатерины II и последующие – включительно до конца правления Николая II – характеризовалась тем, что Россия постоянно выступала в роли участника государственно-кредитных правоотношений как на внутреннем, так и на внешнем рынке.

Как необходимое средство для разрешения финансовых проблем, государственный кредит использовался и в 1917 – 1991 годах, и применяется на современном этапе функционирования финансовой системы Украины. При этом практика погашения займов могла иметь как натуральную, так и денежную форму и не всегда была добровольной.

Как видим, зарождение субъекта государственно-кредитного права уходит в глубь веков – в древние времена существования общества, а развивается он как неизбежное следствие постоянных финансовых нужд и проблем, не удовлетворявшихся только действиями субъектов налогового права. Полномочия, выраженные в юридических правах

ПРОБЛЕМЫ ЗАКОННОСТИ

и обязанностях субъектов государственного-кредитного права, относятся к добровольной стадии мобилизации публичных денежных фондов и являются такими же необходимыми по своей сути, как и уплата налогов, относящихся к обязательной стадии аккумуляции таких централизованных фондов.

В рамках науки финансового права сформировался и институт страхования. Примеры обязательного государственного страхования давала уже Московская Русь. После свержения татаро-монгольского владычества на русские рубежи совершались нескончаемые набеги крымских и ногайских татар, которые захватывали пленников и продавали их в рабство. Предотвратить такую продажу или освободить из рабства мог выкуп пленников. В целях сохранения людских поселений, а также военных и служилых людей на юге страны организация выкупа пленных была обеспечена специальной финансовой базой. Как отмечено в истории, предписания на этот счёт содержатся в гл. 72 «Об искуплении пленных» (1551 г.), где предусматривалось 3 формы выкупа. Во всех случаях последний финансировался из царской казны, но затрачиваемые ею средства

возвращались в виде ежегодной раскладки среди населения, которая строилась на уравнильных началах. Вследствии от системы последующей раскладки сумм, реально израсходованных на выкуп пленных, совершился переход к регулярным платежам, образующим специальный фонд для выкупа [3, с. 72].

Следует констатировать, что организация финансирования выкупа пленных, имела все существенные элементы государственного обязательного страхования на случай пленения, поскольку имели место и обязательные ежегодные (по твёрдым ставкам) страховые платежи, образующие специальный страховой фонд, и выдаваемые из него твёрдые страховые суммы, и государственный страховой орган в лице Посольского приказа. Однако, считаем, что это не даёт оснований выделять отдельный вид субъекта финансового права – субъекта, функционирующего в правоотношениях, складывающихся в сфере обязательного государственного страхования, потому что последний не имеет своих существенных признаков, позволяющих отличать его от субъектов налогового, бюджетного или государственного-кредитного права. Там, где речь идёт о

временном или постоянном формировании специального страхового денежного фонда, функционируют налоговые правоотношения в широком смысле слова. Имеется в виду обязательная аккумуляция не только государственных фондов с помощью исключительно налогов, но и различных сборов, пошлин, штрафов. В данной ситуации имеется в виду формирование специфического фонда – страхового, выплаты из которого осуществляются в связи с наступлением страховых случаев. Он такой же, как и все остальные публичные фонды, так как образуется и функционирует в таком же порядке, как и все остальные целевые фонды, исторически как включаемые в состав бюджета, так и исключаемые из него: здесь порядок действует для всех одинаковый, меняться могут только сроки внесения платежей, размеры, виды плательщиков, цели.

В современном бюджете Украины например, функционируют Дорожный фонд, Фонд по защите материнства, Авиационный фонд, Резервный фонд и множество других, имеющих свою чётко определённую цель. Но ведь ни у кого не возникает мысли в каждом из них выделять отдельных субъектов финансового права либо отде-

льные виды финансовых правоотношений. Поэтому при возникновении отношений, складывающихся в сфере обязательного государственного страхования, правильнее будет говорить о субъекте налогового права, а то, что в результате его действий формируются различные фонды (и страховые в том числе), лишь позволяет детализировать виды такого субъекта. К примеру, субъектов налогового права (плательщиков) можно разделить на такие виды, как: (а) плательщики налогов с владельцев транспортных средств, действиями которых формируется в определённой части Дорожный фонд Украины; (б) плательщики сборов на общеобязательное государственное пенсионное страхование, мобилизующие средства в Пенсионный фонд Украины; (в) плательщики налога за землю, аккумулирующие средства местных публичных фондов, и т.д. В тех ситуациях, когда имеют место выплаты страховых сумм, речь идёт о субъекте бюджетного права, и то на стадии определения направлений расходования этих сумм, т.е. в ходе бюджетного процесса. Конкретные же их выплаты осуществляются уже в рамках трудовых правоотношений, где физические лица выступают

ПРОБЛЕМИ ЗАКОННОСТІ

настоящими или бывшими субъектами трудового права, субъектами гражданского права.

Изучив историю развития субъекта финансового права, можем отметить следующее. Данный институт выступает объективно обусловленным и неизбежным в эволюции общества. Субъекты финансового права отражали финансово-правовую действительность исторического периода, на протяжении которого функционировали, вскрывали и проявляли различные её стороны как позитивного, так и негативного характера. В ходе своего эволюционирования они вели постоянную политическую борьбу в сфере как публичных, так и частных финансов, в результате которой сталкивались различные мировоззрения и инте-

ресы, одерживая, как правило, лишь временные победы.

На пути исследования истории развития субъекта финансового права человечеству представилась возможность обрести колоссальный опыт, зафиксированный наукой финансового права, относительно взаимосвязи таких объективных финансовых явлений как налоги, кредит, бюджет и прочие, и последствий их воздействия на поведение субъектов, участвующих в финансовых правоотношениях. Это позволило выработать (и позволит это делать в дальнейшем) основные прогнозы позитивного направления на будущее в сфере функционирования публичных финансов, предостереечь от негативного опыта, имевшего место в историческом прошлом.

Список литературы: 1. Винницкий Д.В. Субъекты налогового права. – М.: Норма, 2000. – 185 с. 2. Древалль Л.Н. Субъекты российского финансового права. – М.: ИД «Юриспруденция», 2008. – 288 с. 3. История финансового законодательства России: Учеб. пособ. – М.: ИКЦ «МарТ», 2003. – 256 с. 4. Карасёва М.В. Финансовое правоотношение. – М.: Норма, 2001. – 288 с. 5. Крохина Ю.А. Город как субъект финансового права: Комментарий к диссертационным исследованиям по финансовому праву. – М.: Статут, 2009. – 1055 с. 6. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: В 6-ти т. – Т.2: Введение в теорию налогового права. – Харьков: Легас, 2004. – 600 с. 7. Патлаевский И.Ю. Курс финансового права. – Одесса: Типография Р. Мамонтова. – 1885. – 409 с. 8. Смирникова Ю.Л. Финансово-правовой статус субъектов Российской Федерации: Комментарий к диссертационным исследованиям по финансовому праву. – М.: Статут, 2009. – 1055 с. 9. Химичева Н.И. Субъекты советского бюджетного права. – Саратов. Изд-во Сарат. ун-та, 1979. – 222 с. 10. Химичева Н.И. Финансовое право: федеральные и региональные аспекты развития // Финансовое право на рубеже веков: Материалы научно-теоретической конференции / Под ред. Г.В. Петровой, Е.Ю. Грачёвой. – М.: Статут, 2006. – С. 20-29.

Надійшла до редакції 27.11.2009 р.