

УДК 347.21(477)

Вдовічен В. А., доцент кафедри публічного права
юридичного факультету ЧНУ ім. Ю. Федьковича

Поняття фінансово-правового режиму казначейської системи виконання бюджетів за доходами

У даній статті проведено теоретико-правовий аналіз фінансово-правовий режим казначейської системи виконання бюджетів за доходами. Проаналізовано позиції науковців щодо вказаного питання. На підставі проведеного аналізу виведено поняття «фінансово-правовий режим казначейської системи виконання бюджетів за доходами».

Ключові слова: фінансово-правовий режим, казначейська система, бюджет, доходи, виконання бюджетів за доходами.

В данной статье проведено теоретико-правовой анализ финансово-правовой режим казначейской системы исполнения бюджетов по доходам. Проанализировано позиции ученых по указанному вопросу. На основании проведенного анализа выведено понятие «финансово-правовой режим казначейской системы исполнения бюджетов по доходам».

Ключевые слова: финансово-правовой режим, казначейская система, бюджет, доходы, исполнения бюджетов по доходам.

In this article analyzed the theoretical and legal analysis of financial and legal regime of the treasury system of budget revenues. Examined scientists positions on regarding the said issue. Based on analysis derived the concept of "financial and legal regime of the treasury system of budget revenues".

Keywords: financial and legal status, treasury system, budget revenues, budget execution income.

Актуальність теми. Для розуміння фінансово-правової природи казначейської системи виконання бюджетів за доходами доцільним є використання комплексного підходу, який можливо досягнути розглядаючи наведені елементи вказаної системи крізь призму категорії «фінансово-правовий режим». Вказане дослідження надасть змогу, по-перше, комплексно розглянути досліджуваний об'єкт, по-друге, визначити місце досліджуваної системи в більш ширшій фіскальній системі, по-третє, осмислити особливості фінансово-правового режиму виконання бюджету. Дані дослідження матимуть вагоме значення для теоретичного осмислення казначейської системи та її діяльності щодо виконання бюджетів і фінансово-правового регулювання відповідної діяльності, що буде науковою новизною у сфері науки фінансового права та сприятиме здійсненню практичних рекомендацій щодо оптимізації казначейської системи виконання бюджетів за доходами як об'єкту фінансово-правового регулювання.

З наукової точки зору фінансово-правовий режим казначейської системи виконання бюджетів за доходами — категорія, що не була комплексно визначена та досліджена. Тому дане дослідження спрямоване на усунення прогалин в наукових знаннях у цьому напрямі.

Стан дослідження. Проблемам категорії правового режиму досліджували багато науковців, зокрема такі як С. С. Алексєєв, В. К. Бабаєв, В. М. Баранов, А. В. Басов, Д. М. Бахрах, І. Л. Бачило, Ю. П. Битяк, Б. Я. Бляхман, П. П. Богуцький, Д. С. Денисюк, В. К. Колпаков, С. Ф. Константинов, В. В. Конопльов, В. М. Ко-

рельський, Д. Д. Коссе, С. О. Кузнiченко, С. С. Маїлян, О. В. Малько, М. І. Матузов, Т. П. Мінка, Л. А. Морозова, В. Д. Перевалов, О. С. Родіонов, В. Б. Рушайло, В. М. Снігур, А. С. Спаський, О. Ф. Скакун, Ю. О. Тихомиров, О. П. Угровецький, Е. Ф. Шамсумова та інші. Натомість проблематика казначейської системи виконання бюджетів за доходами розкрита у працях таких науковців у сфері фінансового права як А. Б. Альжанової, В. В. Зубченко, Л. М. Касьяненко, А. А. Коваленка, Т. А. Латковської, О. А. Музики-Стефанчук, А. С. Нестеренко, З. І. Перощук, Л. А. Савченко, В. Д. Тарангула, С. С. Теленика, Л. М. Єфіменко та інших.

Наведені дослідження з практичної та теоретичної точки зору розкривають багато науково-правових аспектів функціонування казначейської системи виконання бюджетів за доходами. Проте саме фінансово-правовий режим казначейської системи як широкої категорії, потребує комплексного дослідження з урахуванням сучасного законодавства. Все вище наведене підтверджує актуальність обраної теми дослідження.

Метою статті є проведення теоретико-правового аналізу фінансово-правовий режим казначейської системи виконання бюджетів за доходами.

Основний зміст. Більш вузькою категорією, що застосовується виключно в царині фінансового права є «фінансово-правовий режим». З цього приводу А. Т. Ковальчук відзначає, що фінансово-правовий режим — це різновид правопорядку, що є системним виразом певних принципів, правил і норм, які у своїй сукупності працюють на утвердження ідеї верховенства права [1, с. 20]. Не применшуючи роль науковця у дослідженні наявної проблематики фінансового права, зазначимо, що наведене розуміння науковця містить ряд недоліків. По-перше, як основну спрямованість елементів фінансово-правового режиму, науковцем зазначено утвердження ідеї верховенства права. На нашу думку, на утвердження ідеї верховенства права спрямовано більшість інститутів права та й процес правового регулювання, а тому така характеристика не є визначальною щодо досліджуваної нами категорії. По-друге, коли йдеться про фінансово-правовий режим як і у випадку з адміністративно-правовими режимами, важливою ознакою є внутрішня імперативність норм права, які встановлюють відповідні режими. З цього випливає, що в більшій мірі у випадку фінансово-правового режиму вбачається принцип верховенства закону, який хоч і частково співпадає з ідеєю верховенства права, проте не завжди їй відповідає, а інколи застосування принципу верховенства закону прямо суперечить принципу верховенства права. По-третє, в даному визначенні немає визначальних ознак фінансово-правового режиму, а саме за змістом відповідне розуміння ототожнюється із загальним правовим режимом.

С. В. Мірошнік під фінансово-правовим режимом розуміє сукупність норм права, в яких визначаються основні принципи формування та використання грошових коштів, порядок і виконання бюджетів, державних позабюджетних фондів, відповідальність за ухилення від сплати страхових внесків та багато інших питань [2, с. 273]. Вважаємо, що визначаючи дану комплексну та багатозначну категорію доцільно з зазначенням її основних визначальних ознак, які відмежовують цю категорію від інших правових понять. Натомість науковець ототожнює її з правовими нормами, що не зовсім коректно, з нашої точки зору. Очевидно, що саме у правових нормах визначається той чи інший фінансово-правовий режим, зокрема казначейської системи обслуговування, проте під режимом розуміється вже сформовані даними нормами правопорядок,

правила, принципи, тощо.

На відміну від галузі адміністративного права, у сфері досліджень фінансового права наявна набагато менша кількість наукових розробок, в яких досліджуються правові режими (фінансово-правові режими) в галузі фінансового права. Це зумовлює необхідність надати власне авторське визначення категорії «фінансово-правовий режим», на підставі тез вчених щодо даної категорії чи інших більш вузьких понять.

В аспекті фінансового права категорія правовий режим часто використовується, коли йдеться про податки чи митні платежі. Так, М. П. Кучерявенко характеризує правовий режим у податковій системі як «певний набір методів, способів дії, специфічний порядок галузевого регулювання» [3, с. 63]. Погоджуємось із тезою даного науковця, проте вважаємо, що в даному випадку більш доцільно використовувати спеціальну категорію таку як «фінансово-правовий режим», так як відповідні відносини регулюються саме нормами фінансового права та стосується інститутів даної галузі права. Аналогічно І. М. Бондаренко вказує, що правовий режим оподаткування, закріплений в інститутах особливої частини, відображає специфіку правового регулювання відносин по справляння кожного окремого виду податку, які існують у межах загального правового режиму, встановленого загальною частиною чи загальними положеннями, як їх визначив законодавець [4, с. 73]. Погоджуємось з тезою даного науковця щодо визначення цієї категорії, проте, як і в попередньому випадку, зазначимо, що, на нашу думку, більш вдало було б використати категорію «фінансово-правового режиму», що, наприклад, дозволить відмежувати останню від «адміністративно-правових відносин».

Д. П. Ротар, досліджуючи різні аспекти виконання бюджету зазначає, що фінансово-правовий режим фондів-коштів бюджетних установ – особливий, встановлений нормами фінансового права правовий порядок мобілізації, розподілу (перерозподілу) та використання фондів коштів бюджетних установ, що обумовлений наявністю у них права оперативного управління щодо фінансових ресурсів цих фондів, обслуговуванням їх органами Державної казначейської служби та поширенням на вказані відносини обмежень та заборон, встановлених положеннями бюджетного законодавства, що забезпечується діяльністю з бюджетного контролю [5, с. 6]. Вказані ознаки вузької категорії можливо застосувати до інших фінансово-правових режимів як в загальному, так і щодо більш вузьких категорій. Зокрема йдеться про фінансово-правовий режим казначейської системи виконання бюджетів за доходами як ключову ланку руху бюджетних потоків та передумову для подальшої фіскальної діяльності.

Більш вузькі терміни похідні від поняття «режими», які попередньо відносимо до фінансово-правових, визначені у податковому та митному законодавстві. Так, відповідно до п. 11.2 ст. 11 Податкового кодексу України, спеціальний податковий режим – система заходів, що визначає особливий порядок оподаткування окремих категорій господарюючих суб'єктів [6]. Відповідна система заходів, очевидно, визначається із норм фінансового права. При цьому, відповідно до наведеного, ключовою ознакою є встановлення сталого фінансового порядку, тобто порядку дій щодо публічних фондів-коштів. Відповідно така ключова ознака стосується і процесу казначейської системи виконання бюджету за доходами. Більш детально визначення одного з видів фінансово-правового режиму надано в Митному кодексі України. Так, відповідно до п. 25 ч. 1 ст. 4 Кодексу, митний режим визначено як комплекс взаємопов'язаних правових норм, що відповідно до заявленої мети переміщення товарів через митний

кордон України визначають митну процедуру щодо цих товарів, їх правовий статус, умови оподаткування і обумовлюють їх використання після митного оформлення [7]. Тому, коли йдеться про фінансово-правовий режим, йдеться в першу чергу про встановлений за допомогою фінансово-правових норм порядок дій щодо певних об'єктів, які безпосередньо пов'язані з публічними фінансовими потоками.

Вірно зазначає Н. В. Шилєва, що фінансово-правовий режим регулювання передбачає або безпосередню участь публічного суб'єкта, або реалізацію в діях учасників відносин публічного інтересу [8, с. 114]. Лише доповнимо, що обов'язковою умовою для віднесення сукупності норм та правил до категорії «фінансово-правового режиму» є те, що останні стосуються саме фінансових зобов'язань чи фінансових потоків, які виникають під час формування, розподілу, перерозподілу та використання публічних фондів-коштів. Тобто, обов'язковим елементом є або безпосередньо публічні грошові кошти, або ж зобов'язання з приводу цих коштів.

Підсумовуючи все вищенаведене, можемо зробити висновок, що категорія фінансово-правовий режим – правопорядок встановлений фінансово-правовими нормами щодо формування, розподілу, перерозподілу та використання публічних фондів-коштів, окремих аспектів відповідної діяльності, а також щодо функціонування державних органів та систем, в яких здійснюється наведена діяльність і полягає в правилах, порядку, повноваженнях щодо здійснення відповідної діяльності, зокрема щодо управління публічними грошовими потоками та їх регулювання.

Виконання бюджетів в Україні здійснюється багатьма державними органами, кожен з яких виконує певну роль у відповідній фіскальній системі, яка впливає із встановлених у Законі повноважень. Важливе місце в цьому процесі займають органи державної казначейської служби, які обслуговують усі бюджетні потоки в Україні. При цьому, кошти, які проходять у даній системі, мають особливий фінансово-правовий режим, який визначається нормами бюджетного та іншого законодавства України. Під дію певного фінансово-правового режиму можуть попадати не лише грошові кошти, їх спрямовані потоки, а й сама казначейська система виконання бюджету.

Визначення казначейської системи виконання бюджетів в діючому законодавстві України відсутнє. Проте тлумачення даного терміну було встановлено у Наказі «Про затвердження Інструкції про відкриття реєстраційних рахунків органами Державного казначейства України» від 09.04.1997 р. N 32, який втратив чинність. Відповідно до положень цієї Інструкції, казначейська система виконання державного бюджету передбачає акумулювання всіх коштів державного бюджету на рахунках, що відкриваються в установах банків на ім'я органів Державного казначейства. В подальшому у Інструкції розтлумачується, що зазначені рахунки діють в єдиному режимі, створюючи таким чином загальнодержавну систему єдиного казначейського рахунка. Органи Державного казначейства безпосередньо здійснюють платежі на користь суб'єктів господарської діяльності, інших підприємств, організацій і установ, які виконали роботи та (або) надали послуги розпорядникам бюджетних коштів. Крім цього, було встановлено порядок, відповідно до якого для забезпечення обліку коштів, виділених їх розпорядникам відповідно до Закону України про державний бюджет України, на відповідний рік в органах Державного казначейства на ім'я зазначених розпорядників відкриваються реєстраційні рахунки [9]. Таким чином, основна суть казначейської системи виконання бюджетів полягала у акумуляції коштів на рахунках спеціалізованої установи – органів державної казначейської служби, консолідації усіх цих

рахунків в один рахунок, на якому консолідовано знаходились усі відповідні кошти. В подальшому із цього рахунку здійснювались подальші бюджетні видатки. Основна перевага цієї системи полягає у встановленні єдиних правил, покращенні відносин з обліку та спрощення бюджетних розрахунків. При цьому, відповідні кошти, що знаходяться на вказаних рахунках, підлягають особливому фінансово-правовому режиму. Деякі положення наведеної інструкції втратили свою актуальність, зокрема що відповідні рахунки відкриваються в установах банків, оскільки на даний момент єдиний казначейський рахунок відкритий в Національному банку України, а інші рахунки безпосередньо ведуться органами казначейства.

Більш лаконічно суть казначейської системи виконання державного бюджету розкривав Н. М. Пилипенко, зазначаючи, що за суттю — це проходження фінансових бюджетних потоків через рахунки, відкриті в органах державного казначейства всіх бюджетоотримувачів [10, с. 92]. В цій тезі вірно розкрито функціональний зміст казначейської системи виконання бюджетів, проте упущено ту обставину, що відповідна система виконує не лише функцію з виконання видаткової частини бюджету, а стосується також виконання бюджету за доходами. В цьому випадку також доцільно згадати, що за функціональною суттю казначейської системи виконання бюджету за доходами є зарахування усіх бюджетних надходжень бюджетів різних рівнів на відкриті органами Державної казначейської служби відповідні казначейські рахунки, їх розподілу за відповідними рахунками та здійснення обліку.

Підсумовуючи вищенаведене зазначимо, що казначейська система виконання бюджету за доходами — встановлений нормами фінансового права порядок казначейського обслуговування бюджетних надходжень, що здійснюється виключно сукупністю органів Казначейства, і полягає в зарахуванні усіх бюджетних надходжень на рахунки відкриті органами Державної казначейської служби та їх консолідації на єдиному казначейському рахунку, адміністрування, обліку та підготовки звітності про виконання бюджетів, що здійснюється органами Казначейської служби за єдиними правилами та нормами.

Науковці зазначають, що організація казначейської системи України виконання бюджетів різного рівня повинна будуватися на принципах, які впливали б із характеру і стану бюджетної системи. В основу створення системи казначейства, на думку науковців, повинні бути покладені такі основні принципи: науковості; централізації та децентралізації; розмежування й суміщення функцій між органами всіх рівнів; єдність правової та нормативної бази; єдність вимог до інформації [11, с. 56]. Цілком слушною є та думка, що казначейська система повинна працювати в режимі уніфікації правил, єдиної системи оброблюваної інформації, норм, що регулюють діяльність казначейської системи. Це дає підстави визначити, що казначейській системі виконання бюджетів, в нашому випадку, за доходами, притаманний особливий фінансово-правовий режим, який визначається нормами фінансового права, є сталою системою встановлених норм та правил, що забезпечує належне функціонування фіскальної системи.

Враховуючи наведене, фінансово-правовий режим казначейської системи виконання бюджетів за доходами — встановлений правопорядок щодо обслуговування казначейськими органам мобілізації та розподілу бюджетних коштів, який визначає правовий статус цих коштів та порядок подальшого використання, а також порядок дій щодо управління цими фінансовими потоками, їх обліку, підготовки та консолідації звітності щодо них, які в сукупності представлені системою норм, правил і стандартів.

Висновок. Підсумовуючи все вищенаведене, зазначимо, що фінансово-правовий режим казначейської системи виконання бюджетів за доходами є особливим правопорядком в широкому розумінні даного терміну, який, зокрема, визначає порядок зарахування, обліку та розподілу бюджетних надходжень, що впливає на можливість та зручність адміністрування бюджетних потоків, а також можливості їх цільового використання в подальшому.

Таким чином, фінансово-правовий режим виконання бюджетів за доходами є комплексною категорією, яка визначає кількісні та якісні нормативи даної субстатії виконання бюджетів, а також безпосередньо і відповідні показники виконання бюджетів за видатками в подальшому.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Ковальчук А.Т. Фінансове право України в ринкових умовах: проблеми формування, розвитку, застосування: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня доктора юрид. наук: спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / А.Т. Ковальчук. — К., 2009. — 40 с.
2. Мирошник С.В. Финансово-правовой режим социальных внебюджетных фондов // Проблемы в российском законодательстве. — 2012. — №2. — С. 273-276.
3. Кучерявенко М.П. Курс налогового права: в 6 т. — Т. 2: Введение в теорию налогового права / М.П. Кучерявенко. — Харьков: Легас, 2004. — 600 с.
4. Бондаренко І.М. Структурування фінансово-правової галузі: проблеми системи податкового права / І.М. Бондаренко // Форум права. — 2011. — №3. — С. 71-75.
5. Ротар Д.П. Фінансово-правовий режим фондів коштів бюджетних установ: автореф. дис ... канд. юрид. наук / Д.П. Ротар. — Київ : Б.в., 2011. — 20 с.
6. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України (ВВР). — 2011. — № 13-14. — № 15-16. — № 17. — ст.112.
7. Митний кодекс України: Закон України від 13.03.2012 р. № 4495-VI // Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2012, № 44-45, № 46-47, № 48, ст.552.
8. Шкилева Н.В. Правовий режим нерухомості на межі бюджетного та податкового регулювання / Н.В. Шкилева // Право і суспільство. — 2012. — № 3. — С. 114-116.
9. Про затвердження Інструкції про відкриття реєстраційних рахунків органами Державного казначейства України: Наказ Державного казначейства від 09.04.1997 р. № 32 // Офіційний вісник України. — 1997 р. — № 20. — ст. 236.
10. Пилипенко Н.М. Управління державними фінансами за допомогою органів казначейства / Н.М. Пилипенко // Держава та регіони. Сер. : Державне управління. — 2013. — № 2. — С. 90-94.
11. Галушка Є.О. Казначейська справа : підручник / Є.О. Галушка, О.В. Охрімівський, І.С. Хижняк, Д.П. Ротар. — Чернівці : Книги- XXI, 2008. — 464 с.