

## VI. РЕЦЕНЗІЇ

© 2003 р. Р.О. Гаврилюк

Чернівецький національний університет імені Юрія Федьковича, Чернівці

### ГРУНТОВНЕ ДОСЛІДЖЕННЯ ПРОБЛЕМ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ОБОВ'ЯЗКОВИХ ПЛАТЕЖІВ\*

Історичний досвід переконує, що мета фінансової діяльності держави зумовлена фінансовими потребами самої ж держави. Квінтесенцією їх є покриття усіх фінансових витрат держави. Ця кінцева стратегічна мета фінансової діяльності держави може бути успішно досягнута лише через реалізацію проміжних, тактичних цілей даної діяльності, якими є: збір державою грошових коштів у свої фінансові фонди; розподіл їх у відповідності з публічними потребами на основі конкуренції цих потреб між собою, оскільки жодній державі світу ніколи не вистачає зібраних нею коштів для повного задоволення усіх заявлених публічних потреб; безпосереднє використання зібраних грошових коштів для реалізації державних завдань. Тобто, кінцева мета фінансової діяльності держави є до певної міри недосяжним ідеалом, шлях до якого пролягає виключно через успішну реалізацію проміжних цілей.

За часів адміністративно-командної економіки найважливішим з проміжних завдань фінансової діяльності держави було вчасне і повне використання коштів державного бюджету, позабюджетних фондів на заплановані цілі підприємствами, установами, організаціями. В протилежному випадку завдання держави розв'язувались не повністю і відповідно, не сповна досягалась мета забезпечення державних витрат. Ось чому в радянській державі у юридичному плані найактивніше розроблялась нормативна база не доходів, а видатків бюджету, що знаходило своє адекватне відображення і в науці фінансового права. Збирання грошових коштів у державну казну в тих умовах здійснювалось відносно легко, оскільки платники цих коштів за відсутності ринку, приватного інтересу, тотальної державної власності на всі засоби виробництва та результати праці не були і не могли бути зацікавлені в збереженні та нагромадженні грошових коштів для їх використання у власних цілях. Тому вони без істотних ускладнень перераховували встановлені державою обов'язкові платежі у її бюджет та позабюджетні фонди. Цьому сприяло та-

кож і чимало суб'єктивних факторів: неминучість і суворість покарань за порушення фінансових приписів держави, суспільна мораль, традиції, сила інерції і т.д.

В сучасних умовах дана ситуація докорінно змінилась. Стали зовсім іншими обсяг, характер, структура і зміст фінансових потреб держави. З відродженням та динамічним розвитком недержавних форм власності, ринкових відносин в Україні на перше місце серед тактичних цілей фінансової діяльності держави, поза сумнівом, вийшов збір грошових коштів у державні фінансові фонди. Здійснювати його стало незрівнянно важче в порівнянні з попереднім періодом суспільного розвитку. В господарюючих суб'єктів усіх форм власності з'явився об'єктивний інтерес до нагромадження власних фінансових ресурсів, тому вони намагаються усіма легітимними і нелегітимними шляхами звести до мінімуму платежі у бюджет та позабюджетні державні фонди, інші публічні фонди грошових ресурсів, а то й зовсім уникнути їх як шляхом одержання різних пільг, так і шляхом переведення значної частини коштів у тіньову економіку. Як переконує досвід розвинутих країн Заходу, це – постійно діючий фактор і Україні у власній фінансовій діяльності необхідно з ним рахуватися також.

Відчутно поки що дає знати про себе ще один об'єктивний фактор фінансової діяльності держави, який носить тимчасовий характер. Це – суттєве скорочення сфери суспільного виробництва в порівнянні з радянським періодом і, відповідно, джерел надходження коштів у публічні грошові фонди. Коли запрацює повноцінно економіка України – а відродження її уже розпочалося – вплив цього чинника на фінансову діяльність держави відпаде.

Також негативно впливає на фінансову діяльність держави відсутність в Україні достатнього досвіду роботи в нових умовах, недосконалість державного фінансового механізму, неадекватність правової бази фінансовим завданням держави. Са-

\* Пришва Н.Ю. Правові проблеми регулювання обов'язкових платежів. Монографія. – К.: ЕксОб, 2003. – 280 с.

ме тому у правовій сфері сьогодні найактивніше розробляється нормативна база державних доходів. Це, на нашу думку, методологічно правильний вибір законодавця, органів виконавчої влади. Однак, на жаль, останнє переважно здійснюється методом спроб і помилок, оскільки **постсоціалістична доктрина державних доходів і їх адекватного правового забезпечення відповідно фінансовою та фінансово-правовою науками ще не розроблені, хоча певний доробок у даному плані уже наявний.**

Суттєвим прирощенням нових знань до цього доробку є, на нашу думку, монографія Н.Ю.Пришви „Правові проблеми регулювання обов'язкових платежів”, що вийшла наприкінці 2003 року у видавництві „ЕксОб”. Написана із сучасних методологічних позицій, з достатнім врахуванням та теоретичним переосмисленням новітньої нормативно-правової бази, дана праця дає ґрунтовні відповіді на чимало питань, поставлених в останні роки фінансово-правовою теорією та практикою. У рецензованому монографічному дослідженні автор подає своє бачення суті, правової природи і місця обов'язкових платежів в системі доходів держави та місцевого самоврядування, зупиняється на особливостях їх правового регулювання, визначає фінансово-правові інститути, які містять норми, що регулюють відносини з акумуляції державних доходів, пропонує власну дефініцію поняття „обов'язкові платежі”, виробляє критерії відмежування обов'язкових платежів від інших видів доходів. В роботі аналізуються проблеми, пов'язані з утриманням та стягненням обов'язкових платежів, пропонуються шляхи їх розв'язання.

У монографії переконливо показано, що необхідність чіткого визначення місця кожного платежу як серед державних доходів, так і в складі податків України викликана, насамперед, відмінностями та особливостями їх правового регулювання. Неврахування цього фактору, відсутність теоретичних розробок та законодавчого закріплення призводить на практиці до проблем у застосуванні цих платежів. Наприклад, як це сталося із платниками єдиного податку, коли збір на обов'язкове соціальне страхування було замінено страховими внесками: до Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття; до Фонду соціального страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності. Якщо від сплати збору платники єдиного податку були звільнені, то запровадження вказаних внесків створило ряд проблем: 1) щодо правомірності звільнення платників єдиного податку від сплати нових платежів на соціальне страхування;

2) щодо поширення на ці внески правового режиму, який діяв стосовно збору на обов'язкове соціальне страхування; 3) щодо співвідношення збору та внеску для даних платежів (с.4).

Глибоко продумана структура монографічного дослідження в цілому. Методологічно обґрунтовано автор вирішує спочатку загальні питання проблеми дослідження, щоб у протилежному випадку не спотикатися об них раз за разом при розв'язанні часткових аспектів досліджуваної проблеми. Одним з таких питань є зміст понять „державні доходи” та „фінансові ресурси держави”. Автор справедливо підтримує тих науковців, які вбачають суттєву відмінність між змістом даних понять: „якщо державні доходи, – зазначає Н.Ю.Пришва, – це кошти, що надходять до держави і переходять у її власність, без будь-яких умов і обов'язків по відношенню до інших осіб, то фінансові ресурси держави – поняття більш широке. Державні доходи складають один із елементів, що входять до поняття фінансових ресурсів держави. Державні доходи, на відміну від фінансових ресурсів, не включають позики та інших коштів, які надходять до державних фондів у тимчасове користування на умовах оплати, повернення, строковості” (с.8).

Н.Ю.Пришва вслід за А.А.Нечай запропонувала у рецензованій монографії ще одне конструктивне вирішення спірного питання загальної теорії фінансового права – питання про межі фінансового права. Враховуючи, що із розвитком законодавства про місцеве самоврядування, із зміцненням самостійної фінансової бази місцевого самоврядування на основі муніципальної форми власності, із розширенням податкової бази місцевого оподаткування місцеві доходи за своєю суспільною природою будуть все більше віддалятися від державних і їх об'єднання під поняттям „державні доходи” буде штучним, вона запропонувала замінити **категорію державних доходів** більш широкою за змістом **категорією публічних доходів**, яка включає в себе категорію „державні доходи”, а **категорію „державні грошові фонди”** – на **категорію „грошові фонди публічної влади”** (с.16-17).

Запропонована трансформація понять є обґрунтованою, як резонно зауважує сам автор, зважаючи на те, що: 1) фінансове право – це галузь публічного права і регулює публічні відносини; 2) як державні органи, так і органи місцевого самоврядування – це суб'єкти публічного права; 3) фінансова діяльність держави пов'язана не лише з державною власністю на грошові кошти, але й з власністю інших органів публічної влади. Поняття „публічні фінанси” адекватніше відображає ті відносини, які врегульовуються нормами фінансового

права. Його вживають і зарубіжні вчені ряду країн Західної Європи, визначаючи предмет та назву галузі фінансового права.

На сьогодні у науці фінансового права України до появи рецензованої монографії Н.Ю.Пришви фактично була відсутня класифікація як державних, так і публічних доходів в цілому. Тому не дивно, що хибує цим і юридична практика. Так, класифікація доходів, що міститься у національному бюджетному законодавстві, охоплює тільки доходи бюджету, поділяючи їх на податкові і неподаткові надходження. Критерії такого поділу законодавцем чітко не визначені, що стало причиною поки що не усунених юридичних колізій. Наприклад, доходи, які за податковим законодавством підпадають під один правовий режим, законодавцем включено до різних груп бюджетної класифікації – частину з них пропонується розглядати як податкові, а іншу частину – як неподаткові. Зокрема, справляння збору за використання радіочастотного ресурсу регулюється нормами, об'єднаними в інститути податкового права. Однак за бюджетним законодавством цей вид доходу розглядається, як неподатковий.

Тому має як теоретичне, так і практичне значення обґрунтована Н.Ю.Пришвою на основі врахування новітніх досягнень вітчизняної та зарубіжної фінансово-правової науки класифікація публічно-правових доходів. Зокрема, у рецензованій монографії зазначається, що це: 1) податки; 2) мито; 3) збори за спеціальне використання природних ресурсів (в минулому відомі під назвою регалії); 4) збори, які сплачуються у зв'язку із виконанням на користь платника юридично значущих дій, надання йому певних прав та привілеїв уповноваженими на те державними органами, органами місцевого самоврядування; 5) внески та збори на державне пенсійне та обов'язкове соціальне страхування; 6) штрафи (с.50). Всі перелічені платежі є для їх платника обов'язковими. Їх обов'язковість випливає із закону. Держава, як показано в монографії Н.Ю.Пришви, набуває цих доходів як владний суб'єкт, застосовуючи до платника механізм примусу. Вона встановлює підстави їх сплати, об'єкт оподаткування, платників, фіксований розмір або ставку, визначає, які заходи будуть застосовані до недобросовісного платника, диференціюючи їх в залежності від виду платежу (с.52-82).

Як достатньо обґрунтований слід розцінити, на нашу думку, висновок автора рецензованої монографії про те, що „є підстави стверджувати про появу поряд з інститутами доходів бюджету і **інституту доходів позабюджетних фондів**” (с.25) (виділено мною – Г.Р.). Даний висновок Н.Ю.При-

шва підкріплює наступними аргументами: 1) специфіка предмету правового регулювання платежів до державних позабюджетних фондів, яка полягає в тому, що він охоплює відносини щодо залучення коштів тільки до позабюджетних фондів держави; 2) особливості правового регулювання цих доходів; 3) відмінності щодо порядку контролю за їх сплатою (с.26). Саме вони і стали підставою для висновку про появу нового фінансово-правового інституту. „Таким чином, – цілком справедливо резюмує автор монографії, – до фінансово-правових інститутів, пов'язаних з акумуляцією обов'язкових платежів, слід віднести: інститут податкового права; інститут неподаткових доходів бюджету; інститут доходів позабюджетних фондів. Крім того, є група відносин, пов'язаних із зарахуванням обов'язкових платежів до бюджетів, поверненням надміру сплачених сум обов'язкових платежів та іншими, яка регулюється нормами бюджетного права” (с.66). В жодній з інших робіт з фінансового права пострадянського періоду не досліджується так ґрунтовно і всебічно інститут неподаткових доходів бюджету України та інститут доходів централізованих державних позабюджетних фондів України, як у рецензованій монографії (с.168-197, 227-275).

Значні труднощі, як переконує аналіз монографії, викликало у автора визначення місця обов'язкових платежів у системі вітчизняного фінансового права. Це цілком природно, оскільки загальна теорія права як аксіому нині виділяє тільки три структурних елементи галузі права: правову норму, правовий інститут, підгалузь права. Обов'язкові ж платежі об'єднують за своїм змістом декілька якісно відмінних між собою інститутів фінансового права, однак „не дотягують” до критеріїв підгалузі права. Тому на початку дослідження Н.Ю.Пришвою зроблено припущення, що, на її погляд, „правове регулювання державних доходів можна розглядати на сьогодні лише як сукупність фінансово-правових інститутів, не об'єднуючи їх ні в підгалузі, ні в складний правовий інститут. Всі фінансово-правові інститути, які задіяні в правовому регулюванні державних доходів, мають значні відмінності при здійсненні діяльності з акумуляції доходів. Це нерівнозначні інститути як за своїм місцем в системі фінансового права, так і за значенням тих відносин, які врегульовано їхніми нормами. Безперечно, що провідна роль належить податковому праву, яке має тенденції до виділення в майбутньому в підгалузі фінансового права” (с.33).

Проте в подальшому дослідженні правових проблем регулювання обов'язкових платежів автор суттєво уточнює своє попереднє твердження. Зок-

рема, у „Висновках” до монографії в цілому Н.Ю.Пришва стверджує: „Правове регулювання державних доходів слід розглядати саме як розділ фінансового права, що є об'єднуючим елементом для кількох самостійних фінансово-правових інститутів, норми яких регулюють відносини в одній сфері фінансової діяльності – акумуляції доходів до державних централізованих фондів. Розділ на відміну від інституту не передбачає регулювання замкнутого кола відносин. Об'єднання інститутів у розділ здійснюється, виходячи із однорідності відносин, які врегульовано їх нормами. Однорідність же пов'язана із єдністю предмету правового регулювання.

В системі фінансового права кожен із інститутів – інститут податкового права, інститут неподаткових доходів бюджету, інститут доходів позабюджетних фондів – доречно розглядати як самостійну складову фінансового права. Об'єднання їх в підгалузь чи в складний правовий інститут буде штучним, не підкріпленим об'єктивними реаліями” (с.276). На нашу думку, цей висновок найбільш адекватно відображає дійсну правову природу обов'язкових платежів в публічні фонди фінансових ресурсів.

Значний інтерес для науки фінансового права та практики правового регулювання обов'язкових платежів в Україні складають й чимало інших положень, узагальнень, оцінок та висновків монографії Н.Ю.Пришви. Особливого шарму дало їй вміння і доречно використання порівняльно-правового методу дослідження, з допомогою якого з'ясувалось закономірне і випадкове, загальне та особливе у правовому регулюванні обов'язкових платежів, системне застосування принципів об'єктивності та історизму, філософських узагальнень у ході написання роботи. Вона істотно збагатила новітню вітчизняну фінансово-правову науку та принесла чимало користі правозастосовчим органам, що діють у фінансово-правовій сфері.

Водночас, як і будь-яке інше серйозне оригінальне дослідження в науці, монографія Н.Ю.Пришви, на нашу думку, не позбавлена і ряду дискусійних положень, спірних моментів, до певної міри не завжди адекватних доктринальних підходів до постановки та вирішення розглядуваних у ній проблем вітчизняної фінансово-правової дійсності. Насамперед це стосується обраного автором типу праворозуміння – усю монографію Н.Ю.Пришви, від першої до останньої сторінки, наскрізь пронизує юридичний позитивізм. Це й не дивно – він тотально панував у радянському фінансовому праві і перейшов методом діалектичного зняття в новітню українську фінансово-правову науку.

З допомогою формально-догматичного методу засади правового регулювання обов'язкових платежів за чинним законодавством України розглядались у трьох аспектах: а) якими вони є у чинних нормативних актах; б) чи можливе їх застосування саме в такому вигляді у конкретних життєвих ситуаціях, а якщо так, то в якій саме мірі; в) якими повинні бути ці правові засади, щоб найповніше відповідати корінним завданням фінансової діяльності держави на сучасному етапі. Проте належної відповіді на поставлені запитання, на нашу думку, у Н.Ю.Пришви не вийшло, тому що вона скрупульозно враховувала лише одну сторону справи – правову форму регулювання обов'язкових платежів. А от зміст фінансових відносин, тобто об'єкт правовідносин, що складаються між платником та державою при кожному виді обов'язкових платежів, залишився поза увагою дослідника. А форма, як відомо, повинна бути адекватною змісту.

Наприклад, Н.Ю.Пришва визначає податкове право як „фінансово-правовий інститут, норми якого регулюють суспільні відносини, що складаються з приводу встановлення, введення, сплати податків та застосування до платників механізму примусу” (с.167-168). До мінусів даного визначення юридичної категорії „інститут податкового права”, на нашу думку, належать віднести невідображення у ньому об'єктивного характеру та природних меж податкових відносин як виду фінансових відносин та того факту, що податки за своєю суспільною природою є відчуженням приватної власності фізичних та юридичних осіб на користь держави.

Як методологічно хибні положення, на нашу думку, слід розцінити твердження Н.Ю.Пришви про те, що для встановлення неподаткового обов'язкового платежу достатньо закріпити в законі його назву та підстави сплати (с.175) і що законодавець „може делегувати уряду України право: а) встановлювати або змінювати розміри зборів, інших обов'язкових платежів (с.91-92)...; г) встановлювати порядок справляння неподаткового обов'язкового платежу” (с.92). При цьому для підкріплення своєї позиції автор монографії не зовсім доречно посилається на постанову з аналогічного питання Конституційного Суду РФ від 17 липня 1998р., яка була піддана пізніше справедливій та аргументованій критиці російськими юристами-фінансистами.

По-перше, за такої постановки питання, що знайшло своє широке втілення в повсякденній практиці нормативного регулювання обов'язкових платежів в Україні, наслідком несплати обов'язкового платежу є не примусове вилучення відповідних грошових коштів, як це має місце з не-

сплатою податків, а відмова відповідних державних органів чи органів, що виконують дані функції за дорученням держави, в наданні певних прав чи привілеїв такому суб'єкту, виконанні юридично значимих дій на користь платника. Наприклад, якщо у якості такого платежу розглядати мито, – а „обов'язок сплатити мито, – за словами Н.Ю.Пришви, – настає як результат вільного вибору платника” (с.260), – то безконтрольне запровадження органами виконавчої влади неадекватних за розмірами життєвому рівню трудящих, їх платоспроможності митних платежів по суті скасовує або, як мінімум, неправомірно суттєво обмежує конституційне право кожного на вільну підприємницьку діяльність, яка не заборонена законом, гарантоване статтею 42 Конституції України.

По-друге, свобода праці як юридична категорія полягає не стільки в самій можливості трудитись згідно власної волі, скільки в можливості привласнювати результати своєї праці. Вільна праця у громадянському суспільстві є найважливішим способом забезпечення кожним працездатним самому собі та своїм утриманням гідного життєвого рівня. „Витіснення” ж особи шляхом непосильних фіскальних платежів – а виконавча влада, як переконує досвід, встановлює їх часто не тільки на межі, а й за межею можливого – із сфери майнових відносин фактично означає порушення конституційного права особи на вільну працю. Наприклад, пропозиція автору винаходу „реалізувати свободу вибору” шляхом відмови його від претензій на патент у зв'язку з дуже дорогою його оцінкою є по суті пропозицією вийти вимушено зі сфери відповідних майнових відносин, пов'язаних з винахідництвом. Фактично це означає відмову державою винахіднику у винахідництві як різновиді його трудової діяльності в суспільстві.

Конституційний Суд РФ, на рішення якого посилається у монографії Н.Ю.Пришва, вбачає відмінність між податком та митом не стільки в самій свободі вибору платника (насправді цієї свободи немає), а в правових наслідках несплати того

чи іншого платежу для нього. Несплата податку повертається примусовим стягненням недоїмки, застосуванням відповідних санкцій. Несплата мита тягне за собою відмову відповідного державного органу від здійснення необхідних особі юридично значимих дій (Див.: Собрание законодательства РФ. – 1998. – №30. – Ст. 3800).

При глибшому з'ясуванні суті цих відмінностей цілком очевидно, що вони не такі істотні, як може видатись на перший погляд. Так, незастосування санкцій, пені за несплату збору (мита) не означає відсутності інших негативних наслідків для неплатника збору. Як було показано вище, наслідком несплати мита може стати неможливість реалізувати основні права людини і громадянина, гарантовані Конституцією України. Тобто, мито чи збір нерідко стає фіскальним бар'єром доступності основних прав. Такий бар'єр правомірно розглядати як один із способів обмеження цих прав. А загальною вимогою Конституції України, міжнародно-правових актів, ратифікованих Україною, є положення про те, що обмеження прав і свобод людини і громадянина, і то лише в допустимих Конституцією межах, можуть встановлюватись виключно законом, тобто аж ніяк не виконавчою владою.

Мають місце в монографії Н.Ю.Пришви й інші дискусійні положення, оцінки та висновки, які, поза сумнівом, викличуть відповідні спори серед вчених юристів-фінансистів, стануть поштовхом для подальшого розвитку науки фінансового права. Проте не дискусійні моменти визначають суть рецензованого монографічного дослідження. Потрібно визнати, що у вітчизняній фінансово-правовій науковій літературі останніх років воно стало помітним явищем, у значній мірі заповнило собою прогалину в наукових знаннях про проблеми правового регулювання обов'язкових платежів державі, збагатило науку фінансового права чималою кількістю нових, достовірних та достатньо обґрунтованих положень, узагальнень, оцінок та висновків про пострадянську фінансово-правову дійсність.

*Рецензія надійшла до редколегії 26 грудня 2003 р.*

*Рекомендована до опублікування у „Віснику” науковим редактором П.С.Пацурківським.*

**R.O. Gavryliuk**

## **THOROUGH RESEARCH OF PROBLEMS OF LEGAL REGULATION OF THE OBLIGATORY PAYMENTS**

### **Summary**

In the review the thorough analysis of the monograph of N.Y. Pryshva “Legal problems of regulation of the obligatory payments” is given (Kiev: EksOb, 2003). - 280p.