

ЦИВІЛІСТИКА. ФІНАНСОВЕ ПРАВО

ЛУКАШЕВ О.А.,

доктор юридичних наук, доцент

(Національний університет «Юридична академія України імені Ярослава Мудрого»)

УДК 347.73

КРИТЕРІЇ КЛАСИФІКАЦІЇ ФІНАНСОВО-ПРАВОВИХ ІНСТИТУТІВ

Розглянуто питання щодо розмежування фінансово-правових інститутів за певними критеріями (класифікація фінансово-правових інститутів) та її значення у теорії фінансового права. Проаналізовано наукові праці провідних вчених у галузі фінансового права.

Ключові слова: фінансово-правовий інститут, класифікація інститутів фінансового права

Рассматриваются вопросы разграничения финансово-правовых институтов по определенным критериям (классификация финансово-правовых институтов) и ее значение в теории финансового права. Анализируются работы ведущих ученых в области финансового права.

Ключевые слова: финансово-правовой институт, классификация институтов финансового права.

The issues of separation of financial-legal institutions according to certain criteria (classification of financial-legal institutions) and its importance in the theory of financial law. Analyzes works of leading scientists of financial law.

Keywords: financial-legal institution, the classification of institutions

Неоднозначною виглядає спроба класифікувати існуючі фінансово-правові інститути. Ми вважаємо, що до цієї проблеми слід підходити системно та виважено. Передусім необхідно чітко з'ясувати, для чого необхідно здійснити таку класифікацію. Видається послідовним виокремлення певних груп та видів фінансово-правових інститутів не з метою проведення та підсумування окремих наукових досліджень. У найбільш узагальненому вигляді класифікація фінансово-правових інститутів повинна базуватись на виділенні специфічних режимів регулювання поведінки учасників інституційних відносин, віддзеркалювати специфіку предмета та методу в інституційних формах впливу на відповідний різновид суспільних відносин.

Вважаємо не зовсім послідовним підхід до класифікації інституційної структури фінансового права О.М. Ашмарині [1, с. 92-93]. По-перше, незрозуміло, що мається на увазі під поняттям «самостійний галузевий елемент (основна підгалузь) фінансового права». Мабуть, самостійним, вихідним галузевим елементом повинна виступати фінансово-правова норма, а не певне їх угруповання. По-друге, як самостійні галузеві елементи нею виокремлюються як підгалузі, так і інститути, але ні співвідношення між ними, ні пояснення, чому в одній ситуації йдеться про підгалузь, а в іншій про інститут (як однопорядкові складові галузі) незрозуміло. По-третє, незрозуміла і класифікація цих інститутів. Автор пропонує виділити як підгалузі та самостійні галузеві інститути такі: бюджетне право; інститут позабюджетних централізованих фондів; інститут обов'язкового страхування; державний та муніципальний кредит; інститут золотовалютних фондів ЦБ РФ. Нам видається, що в такій класифікації немає чіткості, логічності та послідовності. До того ж окремі інститути накладаються один на одний (наприклад, бюджетне право та державний та муніципальний кредит) або виокремлюється досить похідна, непринципова особливість у регулюванні фінансів. У цьому випадку йдеться про інститут золотовалютних фондів ЦБ РФ. На наш погляд, така сукупність норм поєднує досить суперечливу систему. Сюди повинні входити і норми з валютного права, і норми, які регулюють реалізацію функцій ЦБ РФ (передусім у сфері обслуговування золотовалютних резервів).

Виходячи із такої класифікації, робиться ще один висновок, з яким ми не можемо погодитись: «...враховуючи схему, що запропонована, необхідно згадати про децентралізовані фон-



ди, як державні, так і приватні» [1, с. 92]. Якщо стосовно децентралізованих державних фондів ще можна намагатись побудувати структурне утворення в межах фінансово-правової галузі, то стосовно приватних, на нашу думку, це зробити дуже складно. Ми виходимо з того, що приватні децентралізовані фонди акумулюють кошти юридичних та фізичних осіб. І наголошувати на тому, що їх рух повинен регулюватися методами наказів з боку держави, імперативним методом, навряд чи послідовно. Саме тому ми вважаємо, що приватні кошти ні в якому разі не можуть бути предметом фінансово-правового регулювання, а норми, що їх регулюють, не можуть входити як окремий інститут у систему фінансового права.

О.М. Ашмарина продовжує, що «ще однією підгалуззю фінансового права слід визнати облікове право, яке формується із таких інститутів, як, наприклад, сукупність норм, що встановлюють обов'язкові правила у сфері бухгалтерського обліку, податкового, бюджетного обліку» [1, с. 93-94]. Навряд чи така конструкція може бути перспективною для розвитку. По-перше, ідеться про штучне виокремлення із кожного інституту або підгалузі облікових норм і намагання звести їх до єдиної системи, під якою немає чітко визначеного єдиного знаменника. Облікові дії характеризують фактично будь-яку групу предметних інституційних відносин і вилучити їх із бюджетного або податкового права означало б порушити чітку конструкцію побудови такої підгалузі та сформувати неузгоджену нормативну сукупність. По-друге, важко погодитись і з таким принциповим розподіленням бухгалтерського та податкового обліку. Це, дійсно, неідентичні механізми.

Податковий облік сьогодні в найбільш узагальненому вигляді розглядається як облік бухгалтерський, який здійснюється з метою оподаткування, і принципово розмежовувати облікову податкову та облікову бухгалтерську норму навряд чи доречно [2, с. 38-44]. Податковий облік являє собою встановлену податковим законодавством послідовність дій податкових органів щодо здійснення реєстрації, перереєстрації або зняття з реєстрації осіб, що підлягають податковому обліку, а також діяльність податкових органів з ведення Єдиного державного реєстру платників податків [3, с. 270]. У такому значенні він фактично зводиться виключно до сукупності дій контролюючих органів, тоді як поза межами регулювання залишається важлива складова у змісті податкового обліку – дії зобов'язаних осіб – платників податків, які зводяться до надання певних відомостей для податкового обліку, дії з організації та здійснення облікових операцій.

Уніфікація облікових відносин на підставі інтеграції національних економік зумовлює і коректування нормативної бази національних бухгалтерських систем. У деяких випадках регулювання бухгалтерського обліку і звітності входить у систему законодавства і диференціюється за конкретними юридичними особами. Останні мають імперативний обов'язок щодо ведення бухгалтерського обліку, який передбачає як реалізацію загальних правил ведення бухгалтерського обліку, так і виконання спеціальних завдань обліку. З одного боку, вимоги до бухгалтерського обліку можуть міститися в кількох джерелах права, які перебувають у певному ієрархічному співвідношенні один з одним. З іншого – регулювання облікової діяльності спирається на наявність єдиного закону щодо бухгалтерського обліку, загального для всіх юридичних осіб, зобов'язаних вести облік.

Виходячи зі змісту і підходів податкового законодавства, категорій і понять, що перебувають на стику із законодавством, що регулює бухгалтерський облік, податковий облік можна характеризувати як бухгалтерський облік, що здійснюється з метою оподаткування. Він передбачає сукупність дій, які охоплюють систему збору, фіксації та обробки інформації, необхідної для правильного обчислення податкового обов'язку платника. Незважаючи на різні варіанти співвідношення податкового і бухгалтерського обліку, безумовною особливістю податкового обліку є те, що він реалізується з метою оподаткування.

У той же час виділення окремих моделей співіснування систем бухгалтерського обліку й оподаткування є умовним. Іноді неможливо однозначно визначити співвідношення облікових операцій у галузі бухгалтерії і оподаткування, і розмежування бухгалтерського та податкового аспекту розглядається як певна наукова абстракція. Але і вона має знайти відповідне вираження законодавчої норми, коли необхідно закріпити чітку конструкцію співвідношення податкового й бухгалтерського обліку. Залежно від ступеня участі бухгалтерського обліку в системі обліку податкового можна виділити три види податкового обліку [4, с. 82-83]: а) переважно бухгалтерський податковий облік, який обумовлює ситуацію, коли показники податкового обліку формуються переважно або винятково за рахунок даних бухгалтерського обліку. Цей вид є універсальним і в



більшості випадків обчислення податкового обов'язку ґрунтується на традиційних підходах і показниках саме бухгалтерського обліку; б) змішаний податковий облік, який обумовлює формування показників на основі даних бухгалтерського обліку з використанням певних методів оподаткування. У цій ситуації йдеться про співіснування і з'єднання бухгалтерського та податкового, коли платник податків спочатку використовує показники бухгалтерського обліку, а після цього проводить коректування отриманих показників за спеціальною методикою, передбаченою податковим законодавством; в) абсолютний податковий облік, що припускає самостійне існування і застосування показників податкового обліку. Вони формуються без участі бухгалтерських засобів обліку операцій і майна, виключно за рахунок податкових методик. За рахунок податкового обліку, без використання бухгалтерських показників визначаються розміри сум, що підлягають сплаті за митними зборами і державним митом, окремими видами зборів.

Показовою є така ситуація. Певне замовчування законодавця щодо визначення поняття податкового обліку не виключає того, що він дуже активно присутній при регулюванні правового статусу зобов'язаної особи. Так, з чотирьох обов'язків платників податків два пов'язані саме з бухгалтерським обліком. Згідно зі ст. 9 Закону України «Про систему оподаткування» до обов'язків платників податків і зборів включено обов'язок: вести бухгалтерський облік, складати звітність про фінансово-господарську діяльність і забезпечувати її збереження в строки, установлені законом; подавати в державні податкові органи та інші державні органи відповідно до законів декларації, бухгалтерську звітність та інші документи [5].

Необхідно погодитись із тим, що складно дане положення вважати однозначно правильним [2, с. 38-44], оскільки податковий облік, пов'язаний з обчисленням податків і зборів, відрізняється за метою і завданням від бухгалтерського обліку. Відповідно до Положення про бухгалтерський облік і звітність основним завданням бухгалтерського обліку є формування повної та достовірної інформації про господарські процеси і результати діяльності підприємства. Ця інформація є не тільки обліковою для самого підприємства, але і необхідною для їх контрагентів та контролюючих органів. Призначення податкового обліку є трохи вузьким, оскільки завдяки йому необхідно визначити розмір суми податку, що надходить у бюджети. У зв'язку з нею і відбувається обчислення та облік. Інші ж аспекти обліку фінансової діяльності можуть мати або віддалене відношення до визначення суми податку або збору, опосередковане або не мати його взагалі. Важко визнати необхідним ведення окремо податкового обліку з метою оподаткування. Неможливо в сучасних умовах якісно вести дві різні системи обліку, що навряд чи може бути забезпечено. Окремі показники, необхідні для обчислення податкового обов'язку, можуть бути отримані з бухгалтерської звітності шляхом коректування бухгалтерських показників. Відмова від введення паралельної системи двох обліків дозволить уникнути багатьох проблем і витрат, тому що таке співіснування бухгалтерського і податкового обліку збільшить витрати на підготовку кваліфікованих фахівців, введення нових методологій. При веденні податкового обліку дані, сформовані в бухгалтерському обліку, трансформуються, ґрунтуючись на правилах оподаткування, складається податкова звітність на базі бухгалтерських даних.

Дуже суперечливий підхід пропонує стосовно цього і Т.М. Ямненко. «Фінансове право як галузь права включає в себе такі інститути: інститут бюджетного права; інститут правового регулювання державних доходів; інститут правового регулювання державних видатків і бюджетного фінансування; інститут правового регулювання підприємств, організацій і галузей народного господарства; державне майнове і особисте страхування; державне соціальне страхування; правові основи грошового обігу, валютного регулювання та валютного контролю» [6, с. 325]. Важко узгодити таку структуру. По-перше, навряд чи бюджетне право сьогодні існує як інститут. На наш погляд, уже досить тривалий час у нас є всі підстави розглядати його як чітко структуровану підгалузь фінансового права. По-друге, незрозумілим є співвідношення інституту правового регулювання державних доходів та інституту правового регулювання державних видатків і бюджетного фінансування із бюджетним правом. Ідеться фактично про відповідні складові частини бюджетного права (ми розуміємо, що немає абсолютної рівності між бюджетними доходами та доходами держави). По-третє, нам видається, не можна логічно обґрунтувати місце в системі фінансового права інституту правового регулювання підприємств, організацій і галузей народного господарства. Якщо б йшлося про правове регулювання обігу (або руху) фінансів підприємств, організацій і галузей народного господарства, то можна було б намага-



тися визначити місце цих норм у системі фінансового права, але регулювання діяльності підприємств, організацій і галузей народного господарства забезпечується низкою галузевих норм як публічного, так і приватного права.

Однорідність певного виду суспільних відносин, які є предметом інституційного регулювання, не виключає можливості та необхідності їх подальшого структурування. Саме на підставі цього і можна виділити декілька різновидів фінансово-правових інститутів. Перспективним в аналізі проблеми класифікації фінансово-правових інститутів може бути навіть не динаміка, а поштовх у їх розвитку та становленні. Аналізуючи суміжні правові інститути, С.В. Полєніна виокремлює інститути, які утворюються із «материнської галузі права», та спеціалізований інститут [7, с. 76]. У цьому випадку йдеться фактично навіть не про динаміку, а про ретродинаміку такого правового утворення. Виникнувши в межах типової галузі права, інститут може набувати подальшої деталізації, ускладнень та дуже активного збільшення, що утворить підстави, виникнувши в межах типових материнських правових норм, для набуття ним такої своєрідності, що в перспективі обумовить появу і підгалузі (а можливо, і галузі права). Наприклад, якщо ще років тридцять тому навряд чи хтось підтримував аргументацію стосовно визначення податкового права як автономного правового утворення в системі фінансово-правової галузі (навіть простого інституту), то нині така сукупність правових норм досить логічно виглядає підгалузевим утворенням у межах фінансового права.

Спеціалізований інститут на межі регулювання декількох галузей пов'язується з активізацією розвитку складної форми суспільних відносин, які вимагають різногалузевого впливу. Вважаємо, що нині ще остаточно не з'ясовано та не визначено природу інституту фінансового контролю, який фахівці і адміністративного [8], і фінансового права [9] вважають безумовно власним. У цій ситуації спеціалізація цього інституту об'єктивно поєднує два напрями: регулювання управлінських функцій держави у сфері фінансового контролю (адміністративно-правовий аспект) та регулювання контролю за обігом публічних грошових коштів (фінансово-правовий аспект).

Список використаної літератури:

1. Ашмарина Е.М. Структура фінансового права РФ на современном этапе // Государство и право. – 2004. – № 9. – С. 89-96.
2. Мінаєва О.М. Правове регулювання податкового обліку в Україні: Дис. ... канд. юрид. наук. – Х., 2007.
3. Кустова М.В. Налоговое право России. Общая часть: Учебник / Ов. ред. Н.А. Шевелева. – М., 2001.
4. Чаадаев С.Г. Правовая бухгалтерия / Отв. ред. С.Г. Чаадаев. – М., 2001.
5. Про систему оподаткування: Закон України // ВВР. – 1991. – № 39. – Ст. 510.
6. Ямненко Т.М. Система фінансового права як галузі права // Держава і право. – 2002. – Вип. 15.
7. Полєніна С.В. Комплексные правовые институты и становление новых отраслей права // Правоведение. – 1975. – № 3. – С. 71-79.
8. Гаращук В.М. Контроль та нагляд у державному управлінні: Монографія. – Х., 2002.
9. Савченко Л.А. Правові проблеми фінансового контролю в Україні: Монографія. – Ірпін, 2001.

Надійшла до редакції 10.10.2012

САМСІН І.Л., кандидат юридичних наук,
заслужений юрист України, голова Вищої
кваліфікаційної комісії суддів України,
суддя Верховного суду України

УДК 347.73

ПРИРОДА ПОДАТКОВОГО ЗОБОВ'ЯЗАННЯ

Розглянуто одну з вихідних податково-правових категорій – податкове зобов'язання. Зауважено, що на сьогодні ані в законодавстві, ані в науці податкового права немає визначеності з цього питання. Підкреслено, що поряд із поняттям податкового зобов'язання активно використовується споріднене з ним поняття податкового обов'язку.

Ключові слова: податок, податкове зобов'язання, податкові правовідносини.

