

РОЗМЕЖУВАННЯ ЦИВІЛЬНИХ І ФІНАНСОВО-ПРАВОВИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ

DELIMITATION OF CIVIL AND FINANCIAL LEGAL OBLIGATIONS

Очкуренко С.В.,

кандидат юридичних наук, доцент,

докторант кафедри фінансового права юридичного факультету
Київського національного університету імені Тараса Шевченка

Основними завданнями цієї статті є визначення правової природи різних видів зобов'язань щодо публічних коштів та встановлення змісту публічно-правових конструкцій зобов'язань у фінансовому праві. Особлива увага має бути звернута на те, що в актах фінансового законодавства часто містяться вказівки на зобов'язання, що пов'язані з використанням публічних коштів, але за своєю правовою природою є цивільно-правовими зобов'язаннями (державні гарантії, державні позики та ін.). Тому пропонується використовувати терміни «бюджетне» або «податкове зобов'язання» та інші подібні терміни тільки для публічно-правових конструкцій.

Ключові слова: фінансово-правове зобов'язання, цивільне зобов'язання, фінансові правовідносини, податкові зобов'язання, бюджетні зобов'язання.

Основними задачами этой статьи являются определение правовой природы различных видов обязательств относительно публичных денежных средств и установление содержания публично-правовых конструкций обязательств в финансовом праве. Особое внимание должно быть обращено на то, что в актах финансового законодательства часто содержатся указания на обязательства, которые связаны с использованием публичных денежных средств, но по своей правовой природе являются гражданско-правовыми обязательствами (государственные гарантии, государственные займы и др.). Поэтому предлагается использовать термины «бюджетное» или «налоговое обязательство» и другие подобные термины только для публично-правовых конструкций.

Ключевые слова: финансово-правовое обязательство, гражданское обязательство, финансовые правоотношения, налоговые обязательства, бюджетные обязательства.

The main objectives of this article are to define the legal nature of various types of obligations with respect to public funds and to establish the content of public legal constructions of obligations in Financial law. Particular attention should be drawn to the fact that the acts of financial legislation often provides guidance on the obligations related to the use of public funds, but civil liabilities are by their legal nature (the state guarantees, government loans, etc.). It is therefore proposed to use the terms budget or tax obligation and other similar terms are only for public law structures.

Key words: financial law obligation, civil obligation, financial legal relationship, tax obligations, budgetary obligations.

Постановка проблеми. Запозичення фінансовим (податковим і бюджетним) правом терміна «зобов'язання» із цивільного права стало фактом, але викликало гостру дискусію. В актах чинного фінансового законодавства України терміном «зобов'язання» позначаються зовсім різні правові явища. У науці часто висловлюються заперечення проти використання цього терміна у фінансовому праві. За таких умов виникає необхідність з'ясувати характер проблеми, що виникла. Вона може стосуватись лише вибору доцільного терміна, а може бути проявом тенденцій розвитку суспільних відносин, що регулюються фінансовим правом. Ці обставини зумовлюють актуальність дослідження проблеми використання терміна «зобов'язання» в актах фінансового законодавства і науковій фінансово-правовій літературі.

Стан опрацювання. У науці фінансового права до проблеми зобов'язання звертались Д.О. Гетманцев, М.П. Кучерявенко, І.Л. Самсін, С.В. Запольський, Д.В. Вінницький, М.В. Карасьова, М.Ю. Орлов, І.А. Цінделіані, Є.В. Порохов, С.В. Рибанова та інші автори. Проте вченими не опрацьовані єдині підходи до вирішення поставлених проблем, зокрема, існують різні позиції щодо юридичної природи окремих видів зобов'язань та можливостей використання цього терміна в фінансовому законодавстві та фінансовому праві.

Метою статті є визначення правової природи різних видів зобов'язань щодо публічних коштів та встановлення змісту публічно-правових конструкцій зобов'язань у фінансовому праві.

Виклад основного матеріалу. Конструкція зобов'язання є однією з основних класичних цивільно-правових конструкцій. Рецепція цієї конструкції у фінансове право як публічну галузь права передбачає попередній аналіз вихідної бази. Варто, однак, визнати, що саме джерело, з якого фінансовим законодавством і наукою фінансового права запозичене поняття «зобов'язання», виявилось недостатньо надійним. Так, із положень ст. 509 і 510 Цивільного кодексу України (далі – ЦК) випливає, що визначенням цього поняття охоплюється як цивільне право-відношення, до змісту якого входять обов'язки однієї сторони (боржника) і права іншої сторони (кредитора), так і цивільне право-відношення, в якому кожна зі сторін одночасно є і кредитором, і боржником. Таким чином, уже є два правових явища, кожне з яких позначається терміном «зобов'язання». Зі змісту ч. 1 ст. 556 ЦК («після виконання поручителем зобов'язання, забезпеченого порукою, кредитор повинен вручити йому документи, які підтверджують цей обов'язок боржника») ми дізнаємося, що законодавець ототожнює поняття «зобов'язання» і «обов'язок», бо спочатку у цитованому законодав-

чому положенні зазначається на «зобов'язання», а потім вказується на «цей обов'язок», тобто на «це зобов'язання»: законодавець із стилістичних міркувань замість слова «зобов'язання» використав слово «обов'язок», вважаючи їх взаємозамінними. І це не було випадковим ототожненням законодавцем понять «зобов'язання» і «обов'язок», бо таке ототожнення він допускає і в ч. 2 ст. 557 ЦК: «Поручитель, який виконав зобов'язання, забезпечене порукою, у зв'язку з ненаправленням йому боржником повідомлення про виконання ним свого обов'язку, має право стягнути з кредитора безпідставно одержане або пред'явити зворотню вимогу до боржника». Тому поширена думка про те, що існують суттєві відмінності між поняттями «зобов'язання» і «обов'язок», *de lege lata* спростовується самим законодавцем. Вона є правильною лише абстрактно-теоретично. Якщо ж ми цю абстракцію спробуємо використати з метою формулювання пропозицій щодо удосконалення законодавства (принаймні, цивільного), варто буде врахувати, що ототожнення зобов'язання й обов'язку настільки глибоко увійшло в цивільне законодавство і науку цивільного права, що є серйозні сумніви у корисності внесення змін до цивільного законодавства, які б виключали ототожнення понять «зобов'язання» й «обов'язок». Зокрема, з положень Цивільного кодексу ми дізнаємося, що цивільні зобов'язання виконуються. Глава 48 Цивільного кодексу має заголовок «виконання зобов'язання», а глава 49 – «забезпечення виконання зобов'язань». Але ж, якщо зобов'язання – це видове поняття стосовно родового поняття «правовідношення», то зобов'язання, як і правовідносини, виконуватись не можуть. У науці, зокрема в науці цивільного права, не прийнято говорити про виконання правовідносин, бо виконуються не правовідносини, а обов'язки.

Тому і в актах податкового законодавства помітна певна непослідовність і невизначеність. До нормативного обігу термін зобов'язання було введено Законом «Про порядок погашення зобов'язань платників перед бюджетами та державними цивільними фондами». Під час розроблення проекту Податкового кодексу України (далі – ПК) визначення податкового зобов'язання не було дано. Натомість, були дані визначення грошового зобов'язання (підпункт 14.1.39 п. 14.1 ст. 14 ПК), грошового зобов'язання в міжнародних правовідносинах (підпункт 14.1.38 п. 14.1 ст. 14 ПК). Проте в Податковому кодексі вживається і термін «податкове зобов'язання» (ст. 23 ПК). При цьому є докази того, що термін «грошове зобов'язання» і «податкове зобов'язання» законодавець ототожнює. Так, у ст. 114 ПК йдеться про «строки давності для нарахування податкових зобов'язань», визначені ст. 102 цього Кодексу. Але в ст. 102 ПК десять разів вживається термін «грошове зобов'язання», а термін «податкове зобов'язання» не вживається жодного разу. За таких умов під словами «податкове зобов'язання» у ст. 114 ПК варто розуміти «грошове зобов'язання». Інший можливий варіант тлумачення ст. 114 ПК – визнати її такою,

що вона взагалі не підлягає застосуванню, був би неприйнятним, бо це крайній варіант право тлумачення, що застосовується лише тоді, коли взагалі неможливо законодавче положення пристосувати до суспільних відносин або задовольнити узгодити з іншими законодавчими положеннями.

Грошове зобов'язання у підпункті 14.1.39 п. 14.1 ст. 14 ПК визначається як «сума коштів, яку платник податків має сплатити», тобто як обов'язок сплатити, бо визначення поняття грошового зобов'язання через грошову суму зводить це визначення до побутового рівня, оскільки назвати слова «грошова сума» родовим поняттям неможливо: це – слова, що взяті із мови повсякденного спілкування.

Проте викладення проблеми використання терміна «зобов'язання» у Податковому законодавстві не вичерпується. Стосовно податку на додану вартість термін «податкове зобов'язання» вживається уже у значенні, що не дає змоги ототожнювати цей термін з терміном «грошове зобов'язання». У ст. 187 ПК термін «податкове зобов'язання» використовується як елемент механізму розрахунку суми грошового зобов'язання з податку на додану вартість. Згідно зі ст. 187 і ст. 200 ПК, податкове зобов'язання виникає у разі здійснення кожної операції у реалізації товарів, робіт, послуг. У сумі такі зобов'язання за звітний період утворюють податкове зобов'язання звітного (податкового) періоду. Під час придбання товарів, робіт, послуг, які будуть використовуватись у господарській діяльності для здійснення операцій, оподатковуваних податком на додану вартість, у платника цього податку виникає право на податковий кредит. Різниця між податковим зобов'язанням звітного (податкового) періоду і податковим кредитом цього ж періоду утворює грошове зобов'язання зі сплати податку на додану вартість звітного періоду. Викладене свідчить про те, що термін «податкове зобов'язання» стосовно податку на додану вартість має зовсім інше значення, ніж термін «грошове зобов'язання» і навіть інше значення, ніж термін «податкове зобов'язання», що вживається у ст. 23 ПК.

Стосовно податкового права М.В. Карасьова пише, що його наукове осмислення спирається й історично прагнуло спиратись на цивільно-правові концепції і поняття. Серед них науковець називає і поняття зобов'язання [1, с. 15]. Здавалося б, що фахівцям у суміжних галузях права має бути байдуже, яка термінологія використовується в фінансовому праві, оскільки фахівці у галузі фінансового права більше здатні вирішувати питання про терміни, які є прийнятними для використання в цій галузі. Проте заперечення проти використання цього терміна у фінансовому праві висловлюють, перш за все, фахівці у галузі цивільного права. Раніше науковці-цивілісти лише підкреслювали цивільно-правовий характер поняття «зобов'язання» і не вдавались до міркувань із приводу можливості використання відповідного терміна в інших галузях права. Так, О.С. Іоффе писав: «До зобов'язань належать різні цивільні (а не інші, – С.О.) правовідносини» [2, с. 3]. Н.С. Кузнецова також не вдається до проблем суміжних галузей

права: «Зобов'язання – це цивільні правовідносини» [3, с. 7]. Пізніше, однак, з'явилися рішучі заперечення з боку науковців-фахівців у галузі цивільного права проти використання терміна «зобов'язання» за межами цивільного права. Зокрема, Є.А. Суханов пише, що поняття зобов'язання має сенс і значення тільки тоді, коли воно розглядається як специфічна правова форма опосередкування товарно-грошових відносин [4, с. 60]. Р.А. Майданик також рішуче стверджує, що будь-якого публічного зобов'язання існувати не може [5, с. 6]. Такі заперечення стали включатись навіть до підручників із цивільного права [6, с. 477]. Ця позиція науковців-фахівців у галузі цивільного права знайшла відгук у середовищі науковців у галузі фінансового права. Так, І.І. Кучеров, заперечуючи проти використання терміна «зобов'язання» стосовно публічних зобов'язань, спирається на одне з положень Дігестів Юстиніана, в якому розкривається сутність цивільного зобов'язання і яке жодною мірою не виходить за межі цивільного права [7, с. 14]. Якщо шукати в римському праві підґрунтя для заперечення податкового зобов'язання, доцільніше було б звернутись до чіткого висловлювання Ф.К. фон Савінії – видатного дослідника римського права і класика світової юридичної думки. Йдеться про висловлювання, згідно з яким «слово «obligation» технічно не застосовується до <...> будь-якої необхідності, що встановлена верховною владою» [8, с. 10].

Отже, за римським правом публічно-правових зобов'язань не могло бути. Проте з часом все змінюється. То й слідувати за Дігестами Юстиніана чи за висловлюваннями класика світової юридичної думки доцільно тоді, коли відмова від такого слідування порушує закономірні зв'язки між певними правовими явищами, між правовими та іншими суспільними явищами. У даному випадку такого немає. Тому питання про використання чи невикористання терміна «зобов'язання» у публічному, зокрема у фінансовому, праві варто вирішувати з урахуванням стану суспільних відносин, тенденцій їх розвитку та потреб їх доцільного врегулювання.

В.Ф. Євтушенко дійшов висновку, що використання терміна «зобов'язання» у публічному, зокрема у податковому, праві є некоректним і на обґрунтування цієї думки посилається на положення Цивільного кодексу, в яких визначається поняття «зобов'язання». Із цієї статті науковець зробив висновок про те, що будь-яке зобов'язання є приватно-правовим явищем [9, с. 3]. Але Цивільний кодекс регулює цивільні відносини і на відносини, що не є предметом його регулювання, не поширюється. То і посилення на Цивільний кодекс для вирішення питань, що виходять за межі дії цього Кодексу, є нелогічним.

М.П. Кучерявенко заперечує «існування податкового зобов'язання» посиленням на виключне становище держави як організатора і контролера податкових правовідносин [10, с. 11]. Тут уже здійснюється концептуальний підхід до проблеми, аргументи науковець наводить, з огляду на характер відповідних правовідносин. Він здійснює спробу обґрунтування

використовуваного терміна сутністю правовідносин, про термінологічне позначення яких йдеться. Проте заперечення викликає сутнісна характеристика, яку дав М.П. Кучерявенко податковим правовідносинам. У сучасних умовах стає неприйнятним звуження змісту податкових правовідносин до обов'язку платника податків сплатити (сплачувати) податки, бо до цього зазначений зміст зводити не можна. Якщо, наприклад, платник податку має право на бюджетне відшкодування податку на додану вартість, він сам приймає рішення про пред'явлення вимоги про бюджетне відшкодування (у ч. 200.7 ст. 200 ПК не вдало зазначається – на «повернення суми бюджетного відшкодування»), сам здійснює розрахунок суми бюджетного відшкодування, сам подає заяву про бюджетне відшкодування і контролює виконання відповідними державними органами обов'язку здійснити бюджетне відшкодування. Особливу увагу у зв'язку з цим привертають положення, якими визнається таке правове явище як «заборгованість бюджету» та передбачається нарахування пені на суму бюджетної заборгованості (ч. 200.23 ст. 200 ПК). І такі приклади є непоодинокими. Тому становище держави в податкових правовідносинах як організатора і контролера на цей час не є виключним. Ця зміна характеру податкових правовідносин помічена в науці фінансового права. Зокрема, С.В. Запольський і Д.В. Вінницький констатують «тягу фінансового права до рецепції понять, категорій, механізмів, перш за все, із цивільного права» [11, с. 13] і доходять висновку: «Елемент владарювання далеко не завжди має місце в діях суб'єкта, що являє сторону держави, як далеко не завжди і інша сторона виступає носієм обов'язків» [11, с. 14]. І.Л. Самсін пише: «Зміст позицій учасників податкових відносин полягає не в субординації, підпорядкуванні платників податків податковим органам, а в підпорядкуванні обох сторін закону» [12, с. 22]. С.В. Рибаківа також пояснює запозичення публічним правом цивілістичної конструкції зобов'язання з формуванням взаємної відповідальності держави і особи, держави і суспільства [13, с. 12]. Із введенням у нормативний обіг, зокрема, поняття «податкове зобов'язання» Д.О. Гетманцев пов'язує здійснення першого важкого кроку на шляху до перетворення інституту податкового права з жорстко імперативної моделі на модель, що відповідає вимогам сучасного стану розвитку економіки [14, с. 15]. Отже, поява категорії зобов'язання у публічному, зокрема у податковому, праві не була простим запозиченням термінології цивільного права. Це запозичення було зумовлене кардинальними змінами у суспільних відносинах, змінами, перш за все, у відносинах між людиною та державою, пов'язаними з утвердженням принципу верховенства права та формуванням правової держави. Тому дедалі більше науковців обстоюють використання категорії зобов'язання у податковому праві. Серед них, крім авторів, положення з творів яких вище цитувались, варто назвати М.Ю. Орлова [15, с. 16], Є.В. Порохова [16, с. 75], І.А. Цінделіані [17, с. 19].

Виникає також питання про те, які ж ще фінансові зобов'язання, крім податкових, виникають у процесі фінансово-правового регулювання суспільних відносин. У зв'язку з цим привертає увагу цілий комплекс публічних правовідносин, що виникають під час здійснення видатків бюджетів. За критерієм суб'єктного складу цих правовідносин серед них можуть бути виокремлені такі: 1) правовідносини між власниками бюджетних коштів, з одного боку, та головними розпорядниками бюджетних коштів, – з іншого; 2) між головними розпорядниками бюджетних коштів, з одного боку, та розпорядниками бюджетних коштів, – з іншого; 3) між розпорядниками бюджетних коштів, з одного боку, та одержувачами бюджетних коштів, – з іншого; 4) між власниками бюджетних коштів, що надають субвенції і дотації іншим бюджетам, і власниками бюджетних коштів, що отримують субвенції та дотації. Х.В. Пешкова називає такі правовідносини «владно-майновими відносинами зобов'язального характеру» [18, с. 17]. Як видається, взяте в лапки формулювання має внутрішню суперечність. Сам смисл використання категорії зобов'язання у фінансовому праві полягає у вирівнюванні правового становища сторін фінансових правовідносин. Якщо ж цього не враховувати, можна було б задовольнитись терміном «порівнянні правовідносини», який хоч і є стилістично невдалим, у науковій літературі зустрічається досить часто. Позначення правовідношення, про яке йдеться, як владно-майнового не відповідає його змісту, бо якраз та сторона правовідношення, яка могла б бути визнана такою, що владарює, зобов'язана здійснити активні дії – надати (перерахувати) бюджетні кошти, а підвладна сторона має право на отримання коштів. Застосування категорії зобов'язання до таких правовідносин було б виправданим за умов вказівки на те, що вони є фінансовими, бо позначення їх як бюджетних суперечило б п. 7 ст. 2 Бюджетного кодексу України (далі – БК), що надає поняттю бюджетних зовсім іншого значення. Тому в перспективі зазначені правовідносини в законодавстві і науковій літературі могли б позначатись як бюджетні зобов'язання.

Логічним було б визнати фінансовими зобов'язання щодо надання позик з одного бюджету іншому. Але таке взагалі забороняється частиною другою ст. 73 БК України. Незважаючи на вказану загальну заборону надання позик з одного бюджету іншому, ч. 1 ст. 73 і ч. 5, 6 ст. 43 БК України допускають можливість надання позики Казначейством України Пенсійному фонду, місцевим державним адміністраціям, виконавчим органам місцевих рад з метою покриття тимчасових касових розривів. Передбачено також надання Казначейством середньострокових позик у разі невиконання у відповідному звітному періоді розрахункових обсягів доходів місцевих бюджетів. Такі позики надаються коштом єдиного казначейського рахунку. У певних випадках такі позики надаються в обов'язковому порядку. Повернення сум позики, про яку тут йдеться, є обов'язковим до кінця поточного бюджет-

ного періоду, а плата за користування позикою не здійснюється. Правовідносини щодо надання таких позик є фінансовими, публічними. Те, що вони виникають на підставі договорів, не перетворює їх на цивільні і на них не поширюється цивільне законодавство. Вони регулюються нормативно-правовими актами Кабінету Міністрів (ч. 5 ст. 43, ч. 1 ст. 73 БК) і Міністерства фінансів України (п. 1 ч. 1 ст. 73 БК). З огляду на це в таких випадках правовідносини могли б кваліфікуватись як фінансові зобов'язання. Але законодавець уникає того, щоб використовувати стосовно таких правовідносин термін «фінансові зобов'язання».

Бюджетним кодексом України передбачається надання кредитів юридичним особам коштом бюджетів. Під час здійснення кредитування коштом Державного і місцевих бюджетів виникають цивільно-правові зобов'язання, хоч стосовно таких правовідносин термін зобов'язання в Бюджетному кодексі України не застосовується і хоч укладення відповідних договорів здійснюється за наявності відповідних фінансово-правових передумов. Відповідно до абз. 2 ч. 1 ст. 50 БК, що згідно із ч. 6 ст. 78 БК поширюється і на кредити, надані з місцевих бюджетів, позовна давність на вимоги щодо повернення кредитів до бюджетів не поширюється. Якби то були публічні зобов'язання між власниками бюджетних коштів – позичальниками (юридичними і фізичними особами), не можна було б говорити про непоширення на них позовної давності, то на публічні зобов'язання прямо не поширюється жоден інститут цивільного права. Зазначення ж про те, що на зобов'язання щодо надання кредитів із бюджетів та їх повернення не поширюється позовна давність, свідчить про те, що законодавець допускає поширення норм цивільного права на такі зобов'язання. Проте у А.І. Худякова не викликало будь-яких сумнівів у тому, що відносини, які виникають під час надання кредитів із бюджетів, регулюються фінансовим правом [19, с. 11–12]. Якби науковець поставив перед собою завдання віднайти норми фінансового права, що поширюються на такі відносини, він би побачив не прогалини в правовому регулюванні, що потребують або субсидіарного правозастосування або застосування аналогії закону, а ділянки суцільної відсутності правового врегулювання. Якщо ж визнати відносини щодо надання кредитів з бюджетів цивільними, це буде відповідати їх сутності і буде спрощувати правозастосування, оскільки відносини між кредитором та позичальником належно регулюються цивільним законодавством. Врешті-решт і до ст. 932 БК Російської Федерації, на основі якої А.І.Худяков розробляв свої теоретичні положення, були внесені доповнення, відповідно до яких до правовідносин, що випливають із договору про надання бюджетного кредиту, застосовується цивільне законодавство, якщо інше не передбачено цим Кодексом (абзац третій п. 1). При цьому варто враховувати і ту обставину, що застереження «якщо інше не передбачено цим Кодексом» не обов'язково відсилає до норм фінансового права. Воно може відсилати і до

норм цивільного права, закріплених у Бюджетному кодексі РФ, а також до положень цього Кодексу, в яких одночасно закріплюються норми фінансового і цивільного права.

Бюджетне зобов'язання визначається у п. 7 ст. 2 БК України як «будь-яке, здійснене відповідально до бюджетного асигнування розміщення замовлення, укладення договору, придбання товару, послуги чи здійснення інших аналогічних операцій протягом бюджетного періоду, згідно з якими необхідно здійснити платежі протягом цього періоду». Відповідне визначення дає підстави стверджувати, що бюджетні зобов'язання – це цивільно-правові зобов'язання.

Сумніви у цивільно-правовому характері бюджетних зобов'язань породжує уже майже загальновизнане віднесення до предмета фінансового права не тільки відносин щодо формування і розподілу централізованих грошових фондів, а й відносин щодо їх використання [18, с. 53]. Стосовно відносин щодо розміщення замовлень О.Б. Шемякина дійшла висновку про те, що вони є предметом фінансового права [21, с. 36]. Ці відносини дійсно певною мірою регулюються нормами фінансового права. Але ж переважно це відносини між юридично рівними особами, що ґрунтуються на майновій самостійності і вільному волевиявленні (ч. 1 ст. 1 ЦК). Те, що волевиявлення розпорядника бюджетних коштів істотно обмежується і розміром бюджетних асигнувань, і іншими вимогами закону, не має будь-якого значення для визначення галузевої належності відносин, бо в ч. 1 ст. 1 ЦК йдеться про незалежність волі однієї сторони від волі іншої сторони, а не про відомчу підпорядкованість однієї зі сторін та законодавче обмеження її волі. Тому варто дійти висновку про те, що бюджетні зобов'язання, як вони визначаються у п. 7 ст. 2 БК, є зобов'язаннями цивільними. Про бюджетні зобов'язання, що є цивільними, йдеться і в пп. 3 п. 9 розділу VI «Прикінцеві та перехідні положення» Бюджетного кодексу, що встановлює порядок погашення бюджетних зобов'язань у разі стягнення коштів бюджету в судовому порядку і стосується визначення конкретного в межах бюджету джерела погашення бюджетних зобов'язань.

Термін «зобов'язання» використовується в ч. 5 ст. 16 і ч. 7 ст. 17 БК стосовно правовідносин щодо державних запозичень і правовідносин, що ґрунтуються на державній (місцевій) гарантії. А.І. Худяков безапеляційно стверджував, що фінансово-правова

належність державного запозичення не викликає сумнівів [19, с. 11–12]. С.В. Запольський і Д.В. Вінницький також стверджують, що здійснення запозичень і повернення публічного боргу здійснюється в межах правового режиму бюджетних зобов'язань [11, с. 14]. Стосовно державної гарантії І.В. Грачова і А.Є. Самонова пишуть, що правовідносини, які виникають на її підставі, «мають, перш за все, фінансово-правовий характер, а одним з аргументів на користь цього твердження стало посилання на виконання зобов'язання за гарантією коштом казни» [22, с. 8]. Стосовно бюджетного законодавства України наведені думки неприйнятні *de lege lata*. *De lege ferenda* вони не відповідають закономірностям побудови системи права. Хоч здійснення державних запозичень і надання державних гарантій можливі тільки в межах граничних обсягів боргу і гарантій (ст. 18 БК України) на підставі рішення Кабінету Міністрів (ч. 5 ст. 16 БК), відповідні зобов'язання є суто цивільно-правовими, про що свідчить, зокрема, передбачена в ч. 5 ст. 16 БК можливість відмови від суверенного імунітету в можливих судових справах, пов'язаних із поверненням кредитів (позик). Не можна кваліфікувати як публічне зобов'язання, в якому держава визнає себе рівною з іншою стороною і навіть відмовляється від суверенного імунітету у судових справах. Надання державних гарантій здійснюється згідно ч. 1 ст. 17 БК шляхом вчинення Міністром фінансів України відповідних правочинів.

Висновки. Викладене дає підстави стверджувати, що використання публічно-правових конструкцій зобов'язань у фінансовому праві вимагає суттєвого вдосконалення, але загалом відповідає потребам правового регулювання сучасних суспільних відносин. При цьому існує необхідність радикальної зміни підходу до категорії зобов'язання в актах фінансового законодавства і науці фінансового права, а також відмови від використання термінів фінансово-правове зобов'язання, бюджетне зобов'язання, податкове зобов'язання та інших таких термінів для позначення правовідносин, що є цивільно-правовими.

Але зважене вирішення відповідних питань потребує подальшого дослідження фінансових зобов'язань та їх співвідношення із зобов'язаннями цивільними. Перспективи подальших розвідок у цьому напрямі пов'язані також з усуненням багатозначності та встановленням загальних ознак конструкції фінансово-правового зобов'язання.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Карасева М.В. Гражданско-правовая детерминация налогового права: некоторые теоретические подходы / М.В. Карасева // Финансовое право. – 2012. – № 12. – С. 14–17.
2. Иоффе О.С. Обязательственное право / О.С. Иоффе. – М.: Юридическая литература, 1975. – 880 с.
3. Зобов'язальне право / За ред. О.В. Дзери. – К.: Юрінком Інтер, 1998. – 912 с.
4. Суханов Е.А. Осторожно: гражданско-правовые конструкции / Е.А. Суханов // Законодательство. – 2003. – № 9. – С. 58–63.
5. Майданик Р.А. Місце зобов'язання в праві України / Р.А. Майданик // Підприємництво, господарство і право. – 2006. – № 4. – С. 3–6.
6. Гражданское право: Учебник. В 2-х т. – Т. 1 / Под ред. А.П. Сергеева, Ю.К. Толстого. – М.: Проспект, 2001. – 600 с.
7. Кучеров И.И. Правовые признаки денежных обязанностей и их отличие от денежных обязательств / И.И. Кучеров // Финансовое право. – 2012. – № 1. – С. 12–17.
8. Савиньи Ф.К. Обязательственное право / Ф.К. Савиньи ; Пер. с нем. Мандро Н., Фукс В. – М.: Тип. А.В. Кудрявцевой, 1876. – 620 с.

9. Евтушенко В.Ф. Понятие и признаки налогового правоотношения в аспекте современного налогового права / В.Ф. Евтушенко // Финансовое право. – 2005. – № 9. – С. 2–4.
10. Кучерявенко Н.П. К вопросу о согласовании норм, регулирующих финансовую деятельность / Н.П. Кучерявенко // Финансовое право. – 2004. – № 1. – С. 10–13.
11. Запольский С.В., Винницкий Д.В. О модернизации доктрины российского финансового права / С.В. Запольский, Д.В. Винницкий // Финансовое право. – 2007. – № 2. – С. 12–16.
12. Самсін І.Л. Податкові правовідносини як різновид фінансово-правових / І.Л. Самсін // Фінансове право. – 2013. – № 2. – С. 21–24.
13. Рыбакова С.В. Дискуссионные вопросы предмета современного финансового права: взгляды ученых Украины и России / С.В. Рыбакова // Фінансове право. – 2009. – № 4. – С. 11–14.
14. Гетманцев Д.О. До питання про предмет і метод фінансового права / Д.О. Гетманцев // Фінансове право. – 2008. – № 2. – С. 13–16.
15. Орлов М.Ю. Налоговое обязательство: право на существование в налоговом праве / М.Ю. Орлов // Налоги и налогообложение. – 2004. – Декабрь. – С. 15–19.
16. Порохов Е.В. Теория налоговых обязательств / Е.В. Порохов. – Алматы, 2001. – 192 с.
17. Цинделиани И.А. Налоговое обязательство в системе налогового права России / И.А. Цинделиани // Финансовое право. – 2005. – № 9. – С. 17–21.
18. Пешкова Х.В. Обязательственный характер правоотношений осуществления расходов бюджета / Х.В. Пешкова // Финансовое право. – 2007. – № 11. – С. 14–17.
19. Худяков А.И. К вопросу о содержании некоторых финансово-правовых категорий / А.И. Худяков // Финансовое право. – 2010. – № 2. – С. 10–13.
20. Фінансове право України / За ред. Л.К. Воронової. – К.: Правова єдність, 2010. – 395 с.
21. Шемякина О.Б. Правовое регулирование отношений по размещению государственных и муниципальных заказов / О.Б. Шемякина // Фінансове право. – 2009. – № 4. – С. 35–37.
22. Грачева И.В., Самсонова А.Е. Государственные гарантии: соотношение частно-правовых и публично-правовых начал / И.В. Грачева, А.Е. Самсонова // Финансовое право. – 2006. – № 9. – С. 6–9.