

Плотнікова К.О.

аспірант

(Національний юридичний
університет імені Ярослава Мудрого)

УДК 347.73

ПРАВОВЕ ЗНАЧЕННЯ РОЗМЕЖУВАННЯ ДОХОДІВ МІЖ БЮДЖЕТАМИ

Здійснено поглиблене дослідження особливостей розмежування надходжень між ланками бюджетної системи. Проведено детальний науковий аналіз діючого законодавства, що регулює та визначає особливості розмежування доходів між бюджетами. У процесі дослідження та аналізу законодавства виявлено конструкцію співвідношення доходів бюджетів та джерел надходжень до доходних частин бюджетів. Розглянуто та проаналізовано погляди науковців стосовно класифікації бюджетних доходів. Також розглянуто питання формування доходів бюджету залежно як від платників податків, зборів та обов'язкових платежів, так і від об'єкта нарахування.

Ключові слова: бюджет, бюджетна система, Державний бюджет, місцеві бюджети, доходи, надходження, Бюджетний кодекс України, податки, збори, обов'язкові платежі.

Постановка проблеми. Розмежування доходів між бюджетами є досить важливим та актуальним питанням на сьогодні. Тому важливого значення набуває необхідність здійснення комплексного науково-теоретичного дослідження конструкції співвідношення доходів бюджетів та джерел надходжень до доходних частин бюджетів. Розмежування доходів між бюджетами є суперечливим питанням, через що і набуває своєї актуальності на сьогодні.

Аналіз публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми. Дослідженню питання розмежування надходжень між бюджетами приділяли увагу багато науковців: О.А. Музика, Л.О. Нікітіна, С.Д. Ципкін, Л.К. Воронова, А.М. Чвалюк та ін., але з погляду на динамічний характер оновлення законодавства, це питання потребує додаткової уваги.

Метою пропонованої статті є здійснення поглибленого дослідження особливостей розмежування доходів між бюджетами.

Виклад основного матеріалу. Проблема розмежування надходжень між ланками бюджетної системи є складною та суперечливою. З цього приводу К.О. Гетьман зазначає: «Проблема розмежування надходжень між різними ланками бюджетної системи ґрунтується на з'ясуванні об'єктивних підстав розподілу публічних грошей між двома власниками: державою та територіальними громадами. Узгодження такої природи обумовлюється двома обставинами» [1, с. 89]. Як першу обставину К.О. Гетьман визначає знаходження балансу інтересів та досягнення об'єктивної рівноваги між можливостями у фінансовому забезпеченні потреб суспільства, виділяючи блок публічних ін-

тересів (держави, територіальних громад, державних органів) та блок приватних інтересів (юридичних і фізичних осіб), зазначаючи, що узгодження суперечностей та досягнення балансу інтересів здійснюється як між цими двома групами, так і в межах кожної. Як другу обставину вона визначає саме узгодження доходів та видатків. Стосовно цього К.О. Гетьман зауважує, що може скластися уявлення, що розподілення доходів можна здійснювати не звертаючи увагу на видатки, але останні регулювати вже в режимі норм інституту публічних видатків. На її думку, формування доходів та надходжень до доходних частин бюджетів коштів не є абсолютною метою, оскільки метою збирання доходів є фінансування видатків [1, с. 89].

З прийняттям Бюджетного кодексу було закріплено спробу сформулювати узгоджену конструкцію співвідношення доходів бюджетів. Вихідні засади структурування дохідної частини бюджету (незалежно від його місця в бюджетній системі) закріплювалися у ст. 29 Бюджетного кодексу. Визначивши родові канали надходжень до доходних частин, законодавець намагався деталізувати ці доходи відповідно до Державного бюджету України [2] та місцевих бюджетів [2]. Але до 2010 року таке узгодження було хибним, виходячи із редакції ст. 29 Бюджетного кодексу. До доходів Державного бюджету України включали лише три різновиди, які не збігалися із приписами ст. 9 Бюджетного кодексу України. Так, ст. 29 Бюджетного кодексу України, у редакції від 21.06.2011 року № 2542-III, визначала, що до доходів Державного бюджету України належали:

- доходи, що отримуються відповідно до законодавства про податки, збори і обов'язкові платежі та Закону України «Про основи соціальної захищеності інвалідів», а також від плати за послуги, що надаються бюджетними установами, які утримуються за рахунок Державного бюджету України, та інших визначених законодавством джерел, включаючи кошти від продажу активів, що належать державі або підприємствам, установам та організаціям, а також проценти і дивіденти, нараховані на частку майна, що належить державі в майні господарських товариств;

- гранти і дарунки у вартісному обрахунку;
- міжбюджетні трансферти з місцевих бюджетів.
- (п. 4 від 24.09.2008)

Чинна редакція Бюджетного кодексу України виправила цю помилку. І на сьогодні ст. 29 містить перелік платежів та надходжень, за рахунок яких формується дохідна частина Державного бюджету України.

Класифікуючи доходи різних видів бюджетів, Нікітіна пропонує різні підстави: соціально-економічна ознака, юридична форма і т.д. [3, с. 32]. Хотілося б звернути увагу, що не з усіма із них можна погодитися. Дійсно, соціально-економічна ознака може бути основою диференціації бюджетних доходів (доходи від господарської діяльності, доходи від приватизації, ресурсні платежі, платежі громадян та інші доходи). Але подібна диференціація не має стосуватися праводослідження. Класифікація у праві обумовлює певне розмежування засобів впливу на поведінку учасників відносин. При вищевказано-

му розподіленні це зробити складно, бо чіткий критерій відсутній.

За порядком та умовами зарахування доходи розподіляються на власні та закріплені. «Власні доходи – це доходи місцевих бюджетів, які належать місцевому органу влади, формуються на основі його рішення і на підвідомчій йому території» [4, с. 223]. Не можемо погодитися з тим, що доходи місцевих бюджетів належать місцевим органам влади. Місцеві бюджети належать відповідній територіальній громаді, а місцева рада здійснює управління ними в інтересах цієї територіальної громади. Закріплені доходи – це бюджетні доходи, які зараховуються до доходів бюджету відповідно до чинних нормативів, що закріплені у нормативно-правовому акті, яким встановлюється даний бюджет. Одним із принципових моментів регулювання доходних надходжень до бюджетів є їх класифікація на окремі групи. Залежно від місця конкретного різновиду доходу в цій класифікації можна з'ясувати не лише джерело надходження та перспективи збільшення чи зменшення, але і режим, в якому буде здійснюватися формування цієї частини доходів. Під класифікацією бюджетних доходів А. М. Чвалюк розуміє групування доходів бюджетів усіх рівнів бюджетної системи, заснованих на чинних законодавчих актах, що визначають джерела формування доходів цих бюджетів. Групи доходів складаються із статей доходів, що об'єднують конкретні їх види за джерелами і способами отримання [5, с. 75; с. 21]. На наш погляд, коли йдеться про класифікацію бюджетних доходів принципово важливим є виділення родової конструкції, яка об'єднувала б види надходжень до доходних частин бюджетів, які в подальшому деталізуються окремими статтями щодо кожного виду бюджету. Визначення рівнів бюджетної системи чинне бюджетне законодавство не використовує.

Проблеми класифікації доходів бюджетів висвітлені у працях С.І. Іловайського [6], М.М. Сперанського [7], О.Д. Василика [8], С.Д. Ципкіна [9], О.А. Музики-Стефанчук [10] та інших. С.Т. Кадькаленко, характеризуючи доходну частину бюджету, звертає увагу на те, що вона має матеріальний характер, тобто доходи класифікуються і систематизуються переважно за економічною і правовою природою джерела [11, с. 135]. На наш погляд, посилення на матеріальний характер доходів бюджету є надто узагальненою характеристикою. Бюджетні доходи мають грошовий характер. Виходячи з того, що гроші можна розглядати як різновид майна, вищевказане твердження не виглядає помилковим, але точніше все ж таки пов'язувати бюджетні відносини не з обігом речей, а з обігом грошей.

Ще за радянських часів С.Д. Ципкін пропонував класифікацію бюджетних доходів за: а) соціально-економічним характером; б) джерелом утворення та формою використання коштів; в) методами вилучення коштів; г) умовами їхньої акумуляції та використання [9, с. 222]. Розвиваючи його погляди, деякі фахівці деталізують запропонований поділ та виділяють надходження від фінансово-господарської діяльності підприємств, структур, їх об'єднань та відомств; надходження від зовнішньоекономічної діяльності; надходження від приватизації; збори та інші надходження [12, с. 41]. На наш погляд, поді-

бне доповнення та розвиток ідей С.Д. Ципкіна навряд чи збагатило фінансово-правову науку. Вищенаведене доповнення взагалі складно віднести до розмежування джерел за певною класифікаційною ознакою. Окремі складові із них накладаються одне на одне (наприклад збори можуть стосуватися і фінансово-господарської діяльності, і зовнішньоекономічної). Інші взагалі застосовують досить обмежений термін часу і не можуть входити до сталої класифікаційної системи (надходження від приватизації).

Л.К. Воронова пропонує такі підстави класифікації доходів бюджету:

1) соціально-економічні ознаки:

- доходи від юридичних осіб різних форм власності;
- доходи від державного майна та майна місцевих організацій;
- доходи від державної зовнішньоекономічної діяльності;
- надходження від особистих доходів громадян;

2) порядок і умови зарахування:

- власні доходи;
- регулюючі доходи [13, с. 348].

А.М. Чвалюк вважає що «не можна погодитися з підставою класифікувати доходи бюджету за соціально-економічними ознаками, тому що запропонованим автором методом можна класифікувати доходи усіх бюджетів, крім державного, оскільки останній має ознаку універсальності, адже його показники охоплюють усі сфери й галузі економічного і соціального розвитку держави, тоді як інші бюджети держави мають більш вузьку спрямованість» [5, с. 76–77]. Нам складно погодитися з тим, що інші бюджети держави входять до бюджетної системи, крім Державного бюджету. Бюджетну систему держави складають бюджет держави та бюджети територіальних громад (місцеві бюджети). Останні не є, та не можуть бути державними бюджетами. До того ж ознака універсальності Державного бюджету не виключає поєднання її із певною спеціалізацією та чіткою спрямованістю як при надходженні коштів, так і при їх витрачанні.

Об'єктом наукової полеміки є класифікація доходів на поворотні і неповоротні. Так, О.А. Музика класифікує їх на підставі форми використання коштів [10, с. 51]. А.М. Чвалюк пропонує використовувати в цій ситуації словосполучення «за умовами повернення». В цій ситуації нам здається, що треба розмежовувати момент повернення коштів та момент надання певної послуги. Справа в тому, що повернення може пов'язуватися як безпосередньо з грошима, так і з наданням певної послуги чи дії, щодо отримання якої були перераховані до бюджету певні гроші. Остання ситуація пов'язується із найбільш важливими соціальними завданнями – функціями, які мають забезпечуватися через бюджетне фінансування (середня освіта, медицина і т.ін.), тоді як перша пов'язується із запозиченнями.

Класифікуючи доходи за умовами використання, окремі автори виділяють відплатні (плажі за користування природними ресурсами); безвідплатні; цільові (доходи державних цільових фондів); загальні (платежі до бюджету) [14, с. 142]. Нам не зрозуміла подібна класифікація. По-перше, і відплатні, і

безвідплатні є платежами до бюджету, а точніше, до доходних частин бюджету. По-друге, помилковою є підстава розмежування доходів на цільові та загальні, бо доходи окремих державних цільових фондів також зараховуються до загального фонду Державного бюджету, тоді як виокремлення платежів до бюджету серед загальних взагалі є незрозумілим. Це пов'язано з тим, що і загальні, і цільові є платежами до бюджету.

«Поняття державних доходів необхідно відрізнити від поняття доходів бюджету. Державні доходи – поняття більш широке і включає доходи не лише бюджетів, але й державних цільових позабюджетних фондів» [15, с. 167]. Навряд чи не аргументуючи це положення можна ставити крапку. З одного боку, державні цільові позабюджетні фонди можуть входити і до бюджетів, тому особливо варто враховувати про які саме державні позабюджетні фонди йдеться. З іншого – до доходів держави поза межами бюджетних доходів, державних цільових фондів необхідно відносити і доходи державних підприємств. Зрозуміло, що йдеться не про усі доходи, а лише про ті, які не враховуються на казначейських рахунках відповідних бюджетів. Наприклад, вищим навчальним закладам законодавство дає можливість розміщувати кошти у державних банках. У ч. 2 ст. 70 Закону України «Про вищу освіту» зазначено, що власні надходження державних і комунальних вищих навчальних закладів, наукових установ, отримані від плати за послуги, що надаються згідно з освітньою, науковою та навчально-виробничою діяльністю, благодійні внески та гранти відповідно до рішення, прийнятого вченою радою вищого навчального закладу, наукової установи, зараховуються на спеціальні реєстраційні рахунки, відкриті в територіальному органі центрального органу виконавчої влади у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів, або на поточні та/або вкладні (депозитні) рахунки установ державних банків. Зазначені доходи, а також відсотки, отримані від розміщення коштів вищого навчального закладу, наукової установи на вкладних (депозитних) рахунках в установах державних банків, включаються до фінансового плану (кошторису) вищого навчального закладу, наукової установи і можуть використовуватися на придбання майна і його використання, капітальне будівництво та ремонт приміщень, поліпшення матеріально-технічного, навчально-лабораторного, навчально-методичного забезпечення освітнього процесу тощо в межах статутної діяльності вищого навчального закладу, наукової установи [16].

Формування доходів бюджету залежно від наявності суб'єктів платників податків, зборів та обов'язкових платежів здійснюється за рахунок надходжень від юридичних осіб; фізичних осіб; нерезидентів; осіб без громадянства, які проживають на території України [12, с. 42]. До такого твердження не можна поставитися як до підстави класифікації. Взагалі не можна підвести яку-небудь зрозумілу підставу для виокремлення цих суб'єктів. Якщо брати за основу диференціацію доходів бюджету на підставі різного типу платників, то нам здається об'єктивним посилення на ст. 15 Податкового кодексу України. У ст. 15 Податкового кодексу України визначено, що платниками податків визнаються фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), юри-

дичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування, згідно з цим Кодексом або податковими законами, і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів згідно з цим Кодексом [17].

Виділяючи перелік таких платників як юридичні особи; фізичні особи; нерезиденти; особи без громадянства, які проживають на території України [12, с. 42], автор абстрагується від зрозумілої підстави класифікації. Нерезидентами можуть бути як юридичні, так і фізичні особи. До того ж, виходячи із вищенаведеного твердження, податкові резиденти взагалі не потрапляють до переліку платників, за рахунок коштів яких формуються доходи бюджету. На наш погляд, в якості критерію подібної диференціації можна було б взяти за основу розподілення платників на фізичних і юридичних осіб, або що важливіше – на податкових резидентів та нерезидентів. Резиденство – головний критерій щодо диференціації імперативного обов'язку по справляння податків та зборів.

Складно погодитися і з авторським баченням диференціації доходної частини бюджетів залежно від об'єкта нарахування. «Залежно від об'єкта нарахування податків, зборів і обов'язкових платежів доходи бюджету формуються за рахунок і при наявності: прибутку підприємств та доходу громадян; власності майна; спеціального використання природних ресурсів; включення у вартість товару виконаних робіт і надання послуг як елемента складових ціни, надання державних послуг; оформлення державних дозволів на право здійснення професійної та підприємницької діяльності» [12, с. 43].

Висновки. Отже, як підсумок необхідно зазначити, що проблема розмежування доходів між бюджетами є досить важливою та актуальною, оскільки ефективність бюджетного механізму безпосередньо залежить від розподілу доходів між ланками бюджетної системи. Тому для вирішення цієї проблеми необхідно вироблення дієвого механізму, який повинен закріпити основні принципи розподілу доходів між ланками бюджетної системи.

Бібліографічні посилання

1. Гетьман К. О. Правова природа фіскальної функції податку : дис... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Гетьман Катерина Олегівна. – Х., 2015. – С. 89.
2. Бюджетний кодекс України № 2456-VI // ВВР України. – 2010 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.
3. Нікітіна Л. О. Правові засади формування місцевих бюджетів : дис. канд. юрид. наук : 12.00.07 / Л. О. Нікітіна, 2004.
4. Мельник П.В. Проблема формування місцевих бюджетів і податкова політика держави / П.В. Мельник // Фінанси України. – 1998. – № 6.; Розпутенко І. Управління державними видатками в перехідних економіках / І. Розпутенко. – К., 1993. – С. 223.
5. Чвалюк А. М. Правові основи формування Державного бюджету України : дис... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Чвалюк Андрій Миколайович. – Донецьк, 2008.; Афанасьєв М. П. Основы бюджетной системы : учеб. пособ. / М. П. Афанасьев. – М. : ГУ ВШЭ, 2004.
6. Иловайский С. И. Учебник финансового права / С. И. Иловайский. – СПб., 1912.
7. Финансы и налоги: очерки теории и политики. – М. : Статут. – Т. 4. – 2004.

8. Василик О. Д. Податковий кодекс – реальність та сподівання / О. Д. Василик // Урядовий кур'єр. – 2002. – № 74.
9. Цыпкин С. Д. Доходы государственного бюджета СССР. Правовые вопросы / С. Д. Цыпкин. – М., 1973.
10. Музика О. А. Правове регулювання неподаткових доходів місцевих бюджетів України : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Музика Оксана Анатоліївна. – К., 2005.
11. Фінансове право : підручник / А. Є. Алісов, Л. К. Воронова, С. Т. Кадькаленко та ін. ; відп. ред. Л. К. Воронова. – Х. : Консум, 1998.
12. Булгакова С. О. Бюджетна система України : навч. посіб. / С. О. Булгакова, Л. І. Василенко, Л. В. Єрмошенко та ін. – К. : КНТЕУ, 2003.
13. Воронова Л. К. Фінансове право України : підручник / Л. К. Воронова. – К. : Прецедент : Моя книга, 2006.
14. Булгакова С. О. Казначейська система виконання бюджету : підручник. – 2-ге вид. перероб. та доп. / С. О. Булгакова, Л. В. Єрмошенко, Н. І. Сушко та ін. – К. : КНТЕУ, 2005.
15. Податкове право. Фінансово-правовий механізм формування доходної частини бюджетів. Правові основи здійснення фінансового контролю : навч. посібник. – К. : МП «Леся», 2005.
16. Про вищу освіту : Закон України № 1556-VII // ВВР України. – 2014 [Електронний ресурс]. – Режим доступу <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/ru/1556-18>.
17. Податковий кодекс України № 2755-VI // ВВР України. – 2010 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

Плотникова Е.А. Правовое значение разграничений доходов между бюджетами.

Осуществлено углубленное исследование особенностей разграничения поступлений между звеньями бюджетной системы. Проведен детальный научный анализ действующего законодательства, регулирующего и определяющего особенности разграничения доходов между бюджетами. В процессе исследования и анализа законодательства выявлена конструкция соотношения доходов бюджетов и источники поступлений в доходную часть бюджета. Рассмотрены и проанализированы взгляды ученых относительно классификации бюджетных доходов. Также рассмотрены вопросы по формированию доходов бюджета в зависимости как от плательщиков налогов, сборов и обязательных платежей, так и со стороны объекта начисления.

Ключевые слова: бюджет, бюджетная система, Государственный бюджет, местные бюджеты, доходы, поступления, Бюджетный кодекс Украины, налоги, сборы, обязательные платежи.

Plotnikova K.O. Legal value of distinction between the budget income. The article is devoted to research in-depth features of differentiation of income between the links of the budget system. A detailed scientific analysis of the current legislation regulating and defining features of differentiation of incomes between budgets. In the process of research and analysis of the legislation revealed the design ratio of budget revenues and revenue sources in the revenue part of the budget. In the article discusses and analyzes the views of the scholars concerning the classification of budget revenues. Questions of budget revenues are also considered depending on both the payers of taxes, duties and obligatory payments, and by the accrual object.

Keywords: Budget, budget system, state budget, local budgets, revenues, income, the Budget Code of Ukraine, the taxes, fees, mandatory payments.

Надійшла до редакції 22.11.2016