

Боковикова Є.О.

Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого

СПІВВІДНОШЕННЯ ПОНЯТЬ «ДОХОДИ БЮДЖЕТУ» І «НАДХОДЖЕННЯ БЮДЖЕТУ»: АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ

У науковому дослідженні автором проведено порівняльно-правовий аналіз законодавств різних держав щодо питання визначення поняття «доходи бюджету». Здійснено аналіз бюджетного законодавства України щодо понять «доходи бюджету» і «надходження бюджету» і їх співвідношення. Проаналізовано доктринальні підходи вітчизняних і зарубіжних науковців до проблематики доходів бюджету як складової частини бюджетних надходжень. У роботі визначено підхід законодавця до нормативного закріплення ключових бюджетно-правових понять, який передбачає визначення надходжень бюджету як загального щодо доходів бюджету поняття. У статті окреслено шляхи удосконалення чинного бюджетного законодавства щодо формулювання окремих бюджетно-правових понять для забезпечення однозначного тлумачення положень, сприяння уніфікованості фінансового законодавства. Визначено співвідношення таких бюджетно-правових понять і здійснено їх оцінку з погляду вимог нормопроєктувальної техніки. Автор у визначенні поняття «надходження бюджету» пропонує акцентувати увагу на тому, що насамперед надходження є фінансовими ресурсами, грошовими коштами, а перелік груп таких фінансових ресурсів залежно від джерела їх походження пропонує закріпити окремо. Автором досліджено особливості конструкції «справляння надходжень» і сформульовано підстави недоцільності її застосування у чинному бюджетному законодавстві з огляду на взаємовиключний характер застосовуваних понять. Для встановлення коректності змісту конструкції «справляння надходжень» у роботі автор пропонує визначити темпоральний критерій як такий, за яким грошові кошти можна вважати такими, що підпадають під категорію надходжень. Зіставивши поняття «доходи бюджету» і «надходження бюджету», автор доходить висновку про належність доходів бюджету до одного з видів надходжень до бюджету. У науковій роботі автором запропоновано власне визначення поняття «доходи бюджету» і шляхи удосконалення норм бюджетного законодавства, що регулюють визначення надходжень бюджету.

Ключові слова: доходи бюджету, надходження бюджету, платежі, грошові кошти, бюджетне законодавство.

Постановка проблеми. Належна правова регламентація у сфері бюджетної діяльності як одного з основних напрямів діяльності держави відіграє важливу роль у формуванні дохідної частини державного і місцевих бюджетів. Одним із чинників, який сприяє невиконанню вимог бюджетного законодавства у частині наповнення державного і місцевого бюджетів, є недосконалість його норм. З метою забезпечення однозначного тлумачення положень Бюджетного кодексу України, що стосуються надходжень і доходів бюджету, досконалості у визначенні таких положень, а також сприяння уніфікованості фінансового законодавства необхідно визначити співвідношення окремих бюджетно-правових понять і здійснити їх оцінку з погляду вимог нормопроєктувальної техніки.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Проблематика доходів бюджету як складової частини бюджетних надходжень висвітлена у працях О.О. Дорошенко, О.А. Музики, Ю.О. Костенко, М.О. Кармазіної та ін.

Виклад основного матеріалу дослідження.

Визначення поняття «доходи бюджету» є необхідною складовою частиною бюджетного законодавства кожної держави, тож, з огляду на особливості побудови бюджетної системи окремої держави, поняття «доходи бюджету» по-різному закріплене законодавчо. Так, відповідно до ст. 10 Бюджетного кодексу Грузії доходи бюджету визначаються як сукупність фінансових надходжень до бюджету за звітний період, до яких законодавець відносить доходи, нефінансові активи (ресурси, отримані внаслідок операцій, здійснених із нефі-

нансовими активами), фінансові активи (ресурси, отримані внаслідок операцій із фінансовими активами, крім використання балансу) і зобов'язання (ресурси, отримані за рахунок прийняття нових зобов'язань) [1].

Спільним із підходом українського законодавця є підхід до визначення поняття «доходи бюджету» Республіки Казахстан, який також включає до доходів бюджету надходження (як податкові, так і неподаткові), а також надходження від продажу основних засобів, доходи від трансфертів [2]. Вдалим вбачається формулювання доходів бюджету у Бюджетному кодексі Республіки Білорусь як коштів, що надходять до бюджету, за винятком коштів, які відповідно до Бюджетного кодексу та інших актів бюджетного законодавства є джерелами фінансування дефіциту бюджету. Класифікація ж доходів бюджету винесена в окрему главу Кодексу і передбачає поділ доходів бюджету на податкові доходи, внески на державне соціальне страхування, неподаткові доходи і безвідплатні надходження [3].

Чинне бюджетне законодавство України визначає доходи бюджету як податкові, неподаткові та інші надходження на безповоротній основі, справляння яких передбачено законодавством України (включаючи трансферти, плату за надання адміністративних послуг, власні надходження бюджетних установ) [4]. Бюджетний кодекс України надає визначення поняттю «доходи бюджету», визначаючи його через поняття «надходження». П. 37 ч. 1 ст. 2 Бюджетного Кодексу України встановлено, що надходженнями бюджету є доходи бюджету, повернення кредитів до бюджету, кошти від державних (місцевих) запозичень, кошти від приватизації державного майна (щодо державного бюджету), повернення бюджетних коштів із депозитів, надходження внаслідок продажу / пред'явлення цінних паперів. Нині чинним бюджетним законодавством два різні за змістом і обсягом поняття визначаються таким чином: доходи бюджету є надходженнями (податковими, неподатковими та іншими (у разі їх відповідності переліченим у п. 23 ч. 1 ст. 2 Бюджетного Кодексу ознакам), а надходження бюджету включають, у т. ч., доходи бюджету. Такий підхід до нормативного закріплення ключових бюджетно-правових понять передбачає визначення надходжень бюджету як загального щодо доходів бюджету поняття; доходи бюджету є складовою частиною надходжень бюджету.

Звертаючись до загального логіко-філософського вчення про поняття, можна зробити висно-

вок, що науково обґрунтованим підходом до поняття є його визначення як такої форми мислення, за якої предмет або явище підлягають опису через сукупність його специфічних ознак. Так, поняття – це форма мислення, яка є результатом узагальнення та виділення предметів деякого класу за загальними та специфічними для них ознаками [5]; форма мислення, в якій узагальнюються та виділяються предмети і явища того або іншого класу за більш або менш суттєвими ознаками [6]. Виходячи зі змісту вказаних норм бюджетного законодавства, а також теоретичних підходів до поняття як логіко-філософської категорії, доходимо висновку про необхідність знаходження визначуваного і визначаючого поняття у відносній рівновазі. Така рівновага досягається шляхом знаходження спільних визначаючих ознак обох понять. Оскільки згідно з п. 1 ч. 1 ст. 2 Бюджетного кодексу України бюджетом є план формування та використання фінансових ресурсів, то і доходи бюджету, і надходження бюджету за своїм змістом є грошовими коштами. Такі грошові кошти (фінансові ресурси) умовно згруповані за джерелами їх походження (для доходів бюджету такими джерелами є податки та інші джерела, а для надходжень бюджету – державні (місцеві) запозичення, приватизація майна та ін.).

На нашу думку, надходження бюджету як загальне або ж суміжне щодо декількох закріплених Бюджетним кодексом України понять, таких як «бюджетні кошти (кошти бюджету)», «доходи бюджету», «фінансування бюджету» необхідно визначати таким чином: «1. Надходження бюджету – це грошові кошти, які внаслідок їх походження з визначених бюджетним законодавством джерел включаються до державного (місцевого) бюджету. 2. До надходжень бюджету належать: доходи бюджету, повернення кредитів до бюджету, кошти від державних (місцевих) запозичень, кошти від приватизації державного майна (щодо державного бюджету), повернення бюджетних коштів із депозитів, надходження внаслідок продажу / пред'явлення цінних паперів». У свою чергу, закріплена Бюджетним кодексом норма п. 23 ч. 1 ст. 2, яка надає визначення доходів бюджету, враховуючи специфіку його визначення через поняття «надходження», стане більш досконалою з погляду юридичної техніки. З огляду на те, що фактично норма щодо доходів бюджету є відсильною, удосконалення формулювання поняття «надходження бюджету», надання йому правильного з наукової позиції визначення сприятиме більш точному розумінню понять, визначуваних через «надходження бюджету».

Отже, пропонуємо внести зміни до п. 37 ч. 1 ст. 2 Бюджетного Кодексу України: у визначенні поняття «надходження бюджету» пропонуємо наголосити на тому, що насамперед надходження є фінансовими ресурсами, грошовими коштами, а перелік груп таких фінансових ресурсів залежно від джерела їх походження закріпити окремо.

Визначаючи доходи бюджету, законодавець передбачив, що до доходів бюджету, крім податкових і неподаткових надходжень, належать інші надходження на безповоротній основі, справляння яких передбачено законодавством України. Тобто для того, щоб надходження могли бути включені до доходів бюджету, вони повинні бути наділені ознакою їх безповоротного характеру і передбаченістю їх справляння законодавством України. П. 23 ч. 1 ст. 2 Бюджетного кодексу України закріплено перелік надходжень, які належать до «інших надходжень». До таких надходжень включаються трансферти, плата за надання адміністративних послуг, власні надходження бюджетних установ. Потребує уваги в контексті досліджуваного питання щодо доходів бюджету застосування законодавцем конструкції «справляння надходжень». Зазначена конструкція, окрім норм Бюджетного кодексу України, використовується у Постанові Кабінету Міністрів від 16 лютого 2011 р. № 106 «Деякі питання ведення обліку податків, зборів, платежів та інших доходів бюджету» [7], Наказі Державної служби України з питань геодезії, картографії та кадастру від 27 липня 2018 р. № 109 «Про здійснення контролю за справлянням надходжень до бюджету коштів за кодами бюджетної класифікації 21081100, 21110000, 24062200» [8], а також інших нормативно-правових актах.

Термін «справляти» у тлумачному словнику визначається як «правити, вимагати» (борг, податок та ін.) або «робити, здійснити щось щодо когось», «виконувати, здійснювати що-небудь», «втілювати в життя, робити що-небудь» [9, с. 349]. Для встановлення змісту наведеного терміна у фінансовому праві вважаємо за доцільне розглянути контекст його застосування. Зазначений термін є традиційно застосовуваним у податковому та митному праві.

У податковому праві поширене використання конструкції «справляння податків», яка не має нормативно-правового закріплення як дефініція, проте є широко вживаною в законодавстві, теорії та процесі правозастосування. Зокрема, ст. 1 Податкового кодексу України визначено сферу дії Кодексу: «Податковий кодекс України регулює відносини, що виникають у сфері справ-

ляння податків і зборів» [10]. Справляння податків полягає у встановленому порядку і відповідному механізмі внесення до бюджету чи до державного цільового фонду певної суми платежу [11, с. 55]. Гл. 43 Митного кодексу України присвячена справлянню митних платежів і регулює відносини, які регулюють виникнення обов'язку зі сплати митних платежів, припинення такого обов'язку, його виконання [12]. Об'єктом цих та інших відносин, врегульованих нормами гл. 43 Митного кодексу України, є платіж, який підлягає нарахуванню і сплаті. Виходячи із системного тлумачення норм, що регулюють фінансові правовідносини, справляння платежів різних видів можна визначити як окремий процес, який передбачає вилучення грошових коштів у суб'єктів фінансових правовідносин за допомогою визначеного державною механізму; діяльністю державних органів, яка є частиною фінансової діяльності держави.

Важливою характеристикою досліджуваного процесу є також спрямованість грошових коштів (платежу). Л.М. Касьяненко вказує на те, що справляння є загальнообов'язковою моделлю внесення платежу до бюджету [13]. Таким чином, справляння платежу є діяльністю спеціально уповноважених державних органів, яка опосередковує рух грошових коштів до бюджету.

Для встановлення коректності змісту конструкції «справляння надходжень» необхідно визначити критерій, за яким грошові кошти можна вважати такими, що підпадають під категорію надходжень. Бюджетним кодексом України лише перелічено надходження бюджету (доходи бюджету, повернення кредитів до бюджету, кошти від державних (місцевих) запозичень, кошти від приватизації державного майна (щодо державного бюджету), повернення бюджетних коштів із депозитів, надходження внаслідок продажу / пред'явлення цінних паперів), проте вбачається, що усі зазначені платежі об'єднує те, що вони є фінансовими ресурсами, вже отриманими бюджетом відповідного рівня внаслідок їх збору, вилучення або ж унаслідок інших дій суб'єктів досліджуваних правовідносин. Так, для визначення платежу як надходження важливим є темпоральний критерій: надходження стають частиною державного або місцевого бюджету з моменту, коли вони до такого бюджету надійшли, були зараховані. Завершення процесу справляння платежів, його результатом є фактичне надходження грошових коштів (платежів) до бюджету. Таким чином, сам процес справляння таких грошових коштів здійснюється до набуття ними «статусу» надходжень.

Застосування конструкції «справляння надходжень» не вбачаємо за доцільне з огляду на взаємовиключний характер застосовуваних понять: за логікою побудови такої конструкції можна зробити висновок, що справляння надходжень передбачає вилучення з бюджету тих грошових коштів, які надійшли до нього як, зокрема, трансферти, плата за надання адміністративних послуг і власні надходження бюджетних установ.

Висновки. Використання у бюджетному законодавстві понять «надходження бюджету» та «доходи бюджету» потребують удосконалення. Зокрема, у визначенні поняття «надходження бюджету» пропонуємо акцентувати увагу на тому, що надходження є фінансовими ресурсами, грошовими

коштами, а перелік груп таких фінансових ресурсів залежно від джерела їх походження закріпити окремо. Зіставивши поняття «доходи бюджету» і «надходження бюджету», доходимо висновку про належність доходів бюджету до одного з видів надходжень до бюджету. З огляду на викладене вище пропонуємо п. 23 ч. 1 ст. 2 Бюджетного кодексу України викласти у такій редакції: «доходи бюджету – вид надходжень відповідного (державного / місцевого) бюджету, який включає податкові, неподаткові та інші надходження на безповоротній основі, справляння платежів за якими передбачено законодавством України (включаючи трансферти, плату за надання адміністративних послуг, власні надходження бюджетних установ)».

Список літератури:

1. Бюджетний кодекс Грузії: Закон Грузії від 18.12.2009 № 2440. URL: <https://matsne.gov.ge/ru/document/view/91006?publication=42> (дата звернення: 18.07.2020).
2. Бюджетний кодекс Республіки Казахстан : Кодекс Республіки Казахстан від 04.12.2008 № 42587. URL: http://adilet.zan.kz/kaz/docs/K080000095_ (дата звернення: 18.07.2020).
3. Бюджетний кодекс Республіки Білорусь: Кодекс Республіки Білорусь від 16.07.2008 № 412-3. URL: https://etalonline.by/document/?regnum=hk0800412#load_text_none_1 (дата звернення: 18.07.2020).
4. Бюджетний кодекс : Закон України від 08.07.2010 р. № 2456-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17> (дата звернення: 23.04.2020).
5. Конверський А.Є. Логіка (традиційна та сучасна) : підручник. Київ. нац. ун-т ім. Тараса Шевченка. Київ : Центр навчальної літератури, 2008. 536 с.
6. Логіка : підручник. Мінськ : БДУ, 1974.
7. Деякі питання ведення обліку податків, зборів, платежів та інших доходів бюджету : Постанова Кабінету Міністрів України від 16.02.2011 № 106. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/106-2011-%D0%BF> (дата звернення: 23.04.2020).
8. Про здійснення контролю за справлянням надходжень до бюджету коштів за кодами бюджетної класифікації 21081100, 21110000, 2406220 : Наказ Державної служби України з питань геодезії, картографії та кадастру від 27.07.2018. № 109. URL: <https://land.gov.ua/info/nakaz-derzhheokadastru-vid-27-07-2018-109-pro-zdiisnennia-kontroliu-za-spravlianniam-nadkhodzhen-do-biudzhetu-koshtiv-za-kodamy-biudzhetnoi-klassifikatsii-21081100-21110000-24062200/> (дата звернення: 23.04.2020).
9. Новий тлумачний словник української мови : у 4 т. / укл. В. Яременко, О. Сліпушко. Київ : Аконіт, 1998. Т. 1. 910 с.
10. Податковий кодекс України від 02.02.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 23.04.2020).
11. . Весельський М. Поняття і механізм справляння податків. *Право України*. 1999. № 6. С. 54–57.
12. Митний кодекс України від 13.03.12 р. № 4495-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17> (дата звернення: 23.04.2020).
13. Касьяненко Л.М. Правові основи здійснення фінансового контролю органами державної податкової служби України: дис. ... канд. юрид. наук. Ірпінь, 2004. 232 с.

Bokovykova Ye.O. CORRELATION BETWEEN THE CONCEPTS OF “BUDGET REVENUES” AND “BUDGET RECEIPTS”: CURRENT ISSUES OF LEGAL REGULATION

In the scientific research the author conducted a comparative legal analysis of the laws of different countries on the definition of “budget revenues”. An analysis of the budget legislation of Ukraine on the concepts of “budget revenues” and “budget revenues” and their ratio are conducted. The doctrinal approaches of domestic and foreign scholars to the issue of budget revenues as an integral part of budget revenues are analyzed. The paper defines the approach of the legislator to the normative consolidation of key budgetary and legal concepts, which provides for the definition of budget revenues as a general concept in relation to budget revenues. The article outlines ways to improve the current budget legislation on the formulation of certain budgetary and legal concepts to ensure unambiguous interpretation of the provisions, to promote

the unification of financial legislation. The correlation of such budgetary and legal concepts is determined and their estimation from the point of view of requirements of normative designing technics is carried out. In defining the concept of "budget revenue", the author proposes to emphasize that, first of all, revenues are financial resources, funds, and the list of groups of such financial resources, depending on the source of their origin, proposes to fix separately. The author investigates the peculiarities of the construction of "revenue collection" and formulates the reasons for the inexpediency of its application in the current budget legislation given the mutually exclusive nature of the concepts used. To establish the correctness of the content of the construction of "revenue collection" in the work, the author proposes to define the temporal criterion as such, according to which funds can be considered as falling into the category of revenues. According to the results of the research, after comparing the concepts of "budget revenues" and "budget revenues", the author comes to the conclusion that budget revenues belong to one of the types of budget revenues. In the scientific work the auhtor proposes its own definition of the concept of "budget revenues" and ways to improve the rules of budget legislation governing the definition of budget revenues.

Key words: budget revenues, budget yield, payments, funds, budget legislation.