

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНИЙ ЮРИДИЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
імені ЯРОСЛАВА МУДРОГО**

ПЛОТНІКОВА КАТЕРИНА ОЛЕКСІЇВНА

УДК: 347.73

**ПРАВОВІ ЗАСАДИ РОЗМЕЖУВАННЯ НАДХОДЖЕНЬ ВІД
ПОДАТКІВ ТА ЗБОРІВ МІЖ БЮДЖЕТАМИ**

12.00.07 «Адміністративне право і процес;
фінансове право; інформаційне право»

АВТОРЕФЕРАТ

дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата юридичних наук

Харків – 2017

Дисертацією є рукопис.

Роботу виконано на кафедрі фінансового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого, Міністерство освіти і науки України.

Науковий керівник: доктор юридичних наук, професор
Лукашев Олександр Анатолійович,
Національний юридичний університет
імені Ярослава Мудрого,
професор кафедри фінансового права.

Офіційні опоненти: доктор юридичних наук, професор
Ніцимна Світлана Олексіївна,
Академія Державної пенітенціарної служби,
завідувач кафедри адміністративного,
цивільного та господарського права і процесу;

кандидат юридичних наук, доцент

Панфілов Олег Євгенович,
Національний університет «Одеська юридична академія»,
доцент кафедри адміністративного і фінансового права

Захист відбудеться «07» грудня 2017 року о 13.00 годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 64.086.01 у Національному юридичному університеті імені Ярослава Мудрого за адресою: 61024, м.Харків, вул. Пушкінська, 77.

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого за адресою: 61024, м. Харків, вул. Пушкінська, 84-а.

Автореферат розіслано 03 листопада 2017 року.

Вчений секретар
спеціалізованої вченої ради

В. Ю. Шепітько

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Обґрунтування вибору теми дослідження. Оподаткування є однією з основних функцій держави. Забезпечення охорони кордонів, утримання державного апарату, реалізація соціальних функцій неможливі без міцного фінансового підґрунтя. Будь-яка держава існує за рахунок надходжень як безпосередньо до централізованих фондів, так і централізованих фондів адміністративно-територіальних утворень, що входять до її складу. Переважна більшість коштів таких фондів формується завдяки податковим та неподатковим надходженням. Визначне місце серед них займають податки та збори. Подібна умова існування держави через побудову фінансового механізму забезпечення її функцій зумовлює серед іншого її фіскальне призначення. Саме вона здійснює бюджетне регулювання – важливий інструмент формування дохідних частин бюджетів.

Формування дохідних частин бюджетів відповідно до цього здійснюється на двох рівнях: державному та місцевому. Загальнодержавні податки, які вводяться Верховною Радою України, складають основу не тільки Державного бюджету, а й місцевих. Це пояснюється тим, що значна кількість загальнодержавних податків та зборів або розподіляються між державним та місцевими бюджетами, або не надходять до Державного бюджету взагалі, складаючи дохідну частину місцевих бюджетів. Виходячи із зазначеного, вбачається, що розмежування надходжень від податків та зборів між бюджетами – між державним і місцевими бюджетами – є вельми актуальним, бо саме через цей процес забезпечується фінансова основа самостійності регіонів.

Науково-теоретичним підґрунтям дисертації стали роботи таких дослідників, як: С. С. Алексєєв, С. М. Братусь, О. Д. Василик, Л. І. Воронова, Н. І. Вовна, С. Гельбах, К. О. Гетьман, І. Б. Завіруха, Н. А. Зайцева, Б. Н. Іванов, С. І. Іловайський, О. О. Ісаєв, С. Т. Кадькаленко, Л. Є. Клець, М. П. Кучерявенко, І. А. Ларютіна, В. В. Левкович, О. А. Лукашев, М. В. Мірошніченко, О. А. Музика-Стефанчук, Л. О. Нікітіна, О. П. Орлюк, С. Г. Пепеляєв, Н. Ю. Пришва, Ю. А. Ровинський, А. А. Соколов, М. М. Сперанський, К. О. Токарева, Л. В. Товкун, Н. П. Флісак, С. Є. Фролов, С. Д. Ципкін, А. М. Чвалюк, А. А. Шахмамєтьєв, Р. А. Шепенко, І. І. Янжул.

Зв'язок роботи із науковими програмами, планами, темами. Дисертація виконана відповідно до цільової комплексної програми Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого «Проблеми правового забезпечення справляння податків та зборів в Україні» (номер державної реєстрації 0111U000965) та Плану заходів з виконання Програми діяльності Кабінету Міністрів України та Стратегії сталого розвитку «Україна – 2020» у 2015 році, затвердженого Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 04 березня 2015 року № 213-р.

Мета і задачі дослідження. Мета дисертаційної роботи полягає у з'ясуванні розмежування

надходжень від податків та зборів між Державним та місцевими бюджетами на підставі аналізу законодавства та наукових джерел. Відповідно до поставленої мети в дисертації окреслено такі задачі:

- визначити бюджетну систему як об'єкт правового впливу декількох галузей права;
- з'ясувати природу двох форм бюджетного регулювання й розмежування централізованих та децентралізованих засобів цього;
- встановити підстави колізійності підгалузей бюджетного та податкового права при врегулюванні надходжень коштів до дохідних частин бюджетів;
- охарактеризувати місце та значення трансфертів як складової системи доходів бюджетів при логічності поєднання двох процесів щодо визначення їх правової природи;
- з'ясувати зв'язок форми закріплення податкових надходжень до дохідних частин бюджетів та пов'язаність їх із частинами бюджету;
- визначити об'єктивність підстав розмежування податків та зборів між різними видами бюджетів та логічність пропорцій розподілення коштів в умовах, коли один платіж розподіляється між декількома видами бюджетів;
- охарактеризувати комплексність конструкції бюджетної системи на межі декількох наукових галузей, а не комплексність в умовах правового регулювання;
- встановити головний критерій розмежування надходжень до дохідних частин бюджетів, який пов'язується із підставою такого перерахування коштів в умовах виконання імперативного обов'язку та в умовах настання несприятливих наслідків для порушника законодавства;
- з'ясувати характер диференціації доходів, які надходять до загального та спеціального фондів, за ознакою пов'язаності джерела надходження коштів із метою їх використання;
- визначити подвійне місце місцевих бюджетів у бюджетному регулюванні – як елемента бюджетної системи та як складової низки видів місцевих бюджетів та бюджетів місцевого самоврядування.

Об'єктом дослідження є суспільні відносини, що виникають під час розмежування надходжень від податків та зборів між бюджетами.

Предметом дослідження є правові засади розмежування надходжень від податків та зборів між бюджетами.

Методи дослідження. Методологічну основу дослідження становлять такі методи наукового пізнання, як: діалектичний, системно-структурний, порівняльно-правовий та історико-правовий методи наукового пізнання. Основним є діалектичний метод, який застосовано для об'єктивного та повного осмислення правової дійсності досліджуваних явищ та передбачає співвідношення їх змісту й форми, єдність та взаємодію. Завдяки використанню зазначеного

методу розкривається правова природа податків, зборів, їх співвідношення та підстави, відповідно до яких вони розподіляються між бюджетами. Завдяки використанню системно-структурного методу з'ясовано основні засади формування державного та місцевих бюджетів з урахуванням особливостей, які зумовлюють розподілення податків між ними. Використання порівняльно-правового методу дозволило здійснити порівняльну характеристику надходжень до державного та місцевих бюджетів, виявити їх спільність та відмінність. Історико-правовий метод, став головним інструментом вивчення генези вітчизняного та зарубіжного податкового законодавства, що дозволило простежити динаміку таких категорій, як «бюджет», «державний бюджет», «місцеві бюджети», «доходи бюджету», «видатки бюджету».

Наукова новизна одержаних результатів полягає в тому, що дана робота є одним із перших комплексних досліджень проблем розмежування надходжень від податків та зборів між бюджетами. У результаті дослідження сформульовано низку нових наукових положень, рекомендацій та висновків, зокрема:

уперше:

- обґрунтовано висновок, що при будь-якому формуванні бюджетної системи треба додержуватися зв'язку джерела доходу суб'єкта (який є носієм цього доходу) та можливостями і необхідністю задоволення потреб цієї особи, яка фактично і є постачальником коштів до дохідної частини відповідного бюджету. З огляду на це, надходження до дохідних частин бюджетів, які пов'язані з виникненням обов'язку щодо певних ознак держави (кордон, державна монополія і т.д.), спрямовуються до Державного бюджету (мити, податки, справляння яких пов'язано з перетинанням митного кордону і т.д.), тоді як майнові податки, прибуткові орієнтовані на постачання коштів до бюджетів тих територій, де розташовані об'єкти нерухомості чи отримуються доходи;

- визначено місце місцевих бюджетів як системи в системі, при цьому їх значення обумовлюється: а) місцем як елемента в бюджетній системі України (куди вони входять разом із Державним бюджетом України) та б) системною конструкцією як сукупністю бюджетів територіальних громад (бюджет Автономної Республіки Крим, обласні бюджети, районні бюджети та бюджети місцевого самоврядування);

- запропоновано змінити редакцію ст. 7 Бюджетного кодексу України в частині викладення змісту принципу збалансованості, виходячи з того, що цей принцип має відображати збалансованість повноважень щодо здійснення витрат бюджету повноваженням щодо формування надходжень до бюджету, а не збалансованості повноважень щодо витрат обсягу надходжень;

- доведено неможливість формулювання принципів бюджетної системи України, яке ґрунтується на твердженні про те, що реалізація окремого принципу має забезпечуватися окремою бюджетно-правовою нормою, виходячи з того, що окремий принцип об'єктивно передбачає, з

одного боку, множинність норм, які забезпечують його ефективне використання, та, з іншого боку, узгодженість принципів бюджетної системи;

удосконалено:

- класифікацію юридичних фактів, які виступають як підстава виникнення бюджетних правовідносин, пов'язаних із надходженням коштів до дохідних частин бюджетів; такими є: а) спливи певного терміну (найчастіше йдеться про податковий період); б) настання певної дії або події (перетинання митного кордону); в) скоєння правопорушення;

- характеристику ідеальної моделі бюджетного планування у разі абсолютного співпадання надходжень до бюджету і видатків із нього, а не перевищення доходів над видатками;

- положення стосовно того, що принциповим критерієм розмежування надходжень до дохідної частини бюджету є правовий режим забезпечення таких надходжень від відповідного виду платежу, при якому підставою перерахування коштів може бути як безумовне виконання обов'язку законослухняною особою (своєчасна сплата податку в повному обсязі), так і несприятливі наслідки через порушення законодавчої норми (штраф, пеня і т.д.);

- характеристику природи межі податкового та бюджетного регулювання, виходячи з того, що бюджетно-правове регулювання застосовується тоді, коли відносини перестають бути податковими, а пов'язані із впорядкуванням відносин, регульованих вже податково-правовими нормами. Податкове регулювання закінчується в момент сплати податку, тоді як бюджетне регулювання починається з моменту надходження коштів від сплати податків та зборів на відповідний казначейський рахунок;

набули подальшого розвитку:

- характеристика філій та представництв юридичних осіб як окремих суб'єктів правовідносин, виходячи з того, що вони можуть бути розташовані на територіях інших областей чи регіонів за межами тієї області, де зареєстроване та провадить діяльність юридична особа; при цьому сплата податку буде обумовлюватись використанням майна, земельної ділянки, природного середовища, де здійснює діяльність філія чи представництво, тож за таких обставин кошти будуть надходити до бюджету тієї територіальної громади, де здійснюється така діяльність;

- обґрунтування доцільності закріплення податків не цілком за окремим видом бюджету, а застосування певної пропорції щодо розподілення коштів від сплати його між окремими видами бюджетів, за рахунок чого досягається узгодження балансу інтересів суспільства, держави та територіальних громад;

- характеристика правового регулювання справляння місцевих податків у контексті узгодження матеріальних та процесуальних приписів, коли за рахунок перших закріплюється не лише вичерпний перелік місцевих податків та місцевих зборів, але і обов'язкова сукупність

елементів, які складають цілісний податковий механізм, тоді як за рахунок відповідних процедур реалізуються повноваження місцевих рад щодо встановлення місцевих податків та зборів та їх справляння, при якому такі повноваження передбачають як обов'язок місцевих рад щодо запровадження таких платежів (єдиний податок та податок на майно (в частині транспортного податку та плати за землю)), так і право (податок на майно (в частині податку на нерухоме майно), збір за місця для паркування транспортних засобів, туристичний збір).

Практичне значення одержаних результатів полягає у тому, що вони мають не тільки науково-теоретичний, але і практичний інтерес і можуть бути використані у:

- *правотворчій діяльності* – у процесі внесення змін до фінансового та податкового законодавства, вдосконалення чинних положень Бюджетного кодексу України та Податкового кодексу України;

- *науково-дослідній роботі* – для подальших наукових досліджень правових засад розмежування надходжень від податків та зборів між бюджетами;

- *навчальному процесі* – при підготовці навчальних матеріалів із дисциплін «Фінансове право» і «Податкове право», а також у викладанні зазначених дисциплін у вищих навчальних закладах;

- *правозастосовній сфері* – проблемам застосування податкового та бюджетного законодавства, як матеріал для проведення науково-методичних семінарів, присвячених для працівників контролюючих органів, а також осіб, які беруть участь у бюджетних правовідносинах.

Апробація результатів дослідження. Результати дослідження, його основні висновки й рекомендації оприлюднені на 5 науково-практичних конференціях: «Податкові спори в Україні: стан, особливості вирішення та перспективи врегулювання» (м. Запоріжжя, 2016 р.); «Право і держава: проблеми розвитку та взаємодії у XXI» (м. Запоріжжя, 2016 р.); «Новітні тенденції сучасної юридичної науки» (м. Дніпро, 2016 р.); «Правовий вимір конституційної, адміністративної та фінансової юрисдикції в умовах Європейської парадигми в Україні» (м. Одеса, 2016 р.); «Юридична осінь» (м. Харків, 2016 р.).

Публікації. Основні положення роботи знайшли відображення у 5 наукових статтях, опублікованих у фахових виданнях з юридичних дисциплін, у тому числі 1 наукова стаття – у зарубіжному науковому виданні, а також у тезах 5 доповідей на науково-практичних конференціях.

Структура та обсяг роботи. Дисертація складається зі вступу, двох розділів, які містять шість підрозділів, висновків, списку використаних джерел та додатку. Загальний обсяг роботи становить 193 сторінки, у т.ч. основного тексту – 175 сторінок. Список використаних джерел налічує 192 найменування.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

У **Вступі** обґрунтовується актуальність теми дисертації, визначаються її зв'язок із науковими програмами, планами, темами, мета і задачі, об'єкт і предмет, методи дослідження, розкривається наукова новизна та практичне значення одержаних результатів, наведено відомості стосовно апробації результатів і публікацій.

Розділ 1 «Підстави диференціації надходжень до дохідних частин бюджетів» складається з трьох підрозділів.

У підрозділі 1.1 *«Склад бюджетної системи як головна підстава розмежування бюджетних надходжень»* увага приділена основним засадам побудови бюджетної системи, її визначенню на законодавчому та науковому рівнях. Засади побудови та законодавчого визначення бюджетної системи не можна вважати об'єктом правового впливу виключно фінансово-правовими важелями. При визначенні бюджетної системи будь-якої держави вагомими є конституційні норми, які і визначають підстави побудови національної бюджетної системи, при цьому підкреслено, що бюджетна система може розглядатися як в горизонтальному, так і у вертикальному розрізах. У роботі зазначається, що дворівнева побудова бюджетної системи, яка існує і в Україні, є принциповою рисою всіх унітарних держав. Як приклади наведено аналіз Бюджетного кодексу Республіки Узбекистан, Бюджетного кодексу Республіки Білорусь, Закону Республіки Молдови *«Про публічні фінанси і бюджетно-податкову відповідальність»*. Зазначено, що федеративний устрій держав обумовлює більшу структурованість бюджетної системи. Саме таким чином побудована бюджетна система в країнах з федеративним устроєм (Німеччина, США та інш.).

Визначення змісту та структури бюджетної системи важливе, але воно має забезпечуватись законодавчим закріпленням сукупності принципів побудови такої системи та її функціонування. Треба виходити з того, що відсутній безпосередній зв'язок між окремою нормою бюджетного законодавства та принципом побудови і функціонування бюджетної системи. Подібні принципи як вихідні засади законодавчого регулювання бюджетних відносин можуть виражатися і в низці норм Бюджетного кодексу України, проте відповідний принцип не завжди збігається з окремою правовою нормою. Принцип як ідея може знайти своє вираження в низці норм, і сама наявність такого принципу буде забезпечувати раціональну узгодженість норм, через які він реалізується. Саме тому навряд чи доречно вимагати однозначного формулювання принципів законодавства. Чітко та однозначно викладений принцип об'єктивно може передбачати своє вираження в низці законодавчих приписів.

Підрозділ 1.2 *«Правова природа дохідних частин бюджетів»* присвячений дослідженню дохідних частин бюджетів, узгодженню доходів та видатків бюджетів, їх характеристиці як основних елементів бюджету. Звертається увага на колізійність законодавчого регулювання при

визначенні дохідних частин бюджетів. При цьому подібна колізійність виступає на двох рівнях: з одного боку, йдеться про міжпідгалузеве узгодження проблем формування доходів бюджетів. Так, податкове регулювання передбачає використання конструкції «податків, зборів, обов'язкових платежів», через які і формується основне джерело надходження до дохідних частин бюджетів. Водночас бюджетне регулювання як майже синонімічною конструкцію використовує поняття «податкові надходження». Ця «майже синонімічність» якраз і породжує колізійність при використанні фактично однакових конструкцій у різних визначеннях. З іншого боку, йдеться про колізійність у межах підгалузевого бюджетного регулювання, у якому закладено певні суперечності. Так, за логікою побудови Бюджетного кодексу України родове визначення доходів бюджетів (ст. 9) має набувати видового вигляду при закріпленні доходів Державного бюджету та доходів місцевих бюджетів, чого, на жаль, не відбулося. Тільки з прийняттям Бюджетного кодексу України була зроблена спроба сформуванню узгоджену конструкцію співвідношення доходів бюджетів. У чинній редакції цього кодексу усунуто неузгодженість між ст. 29 Бюджетного кодексу України та ст. 9 Бюджетного кодексу, оскільки до 2010 р. до доходів Державного бюджету України включали лише три різновиди, які не збігалися із приписами ст. 9 Бюджетного кодексу України, але остаточно виваженої законодавчої форми це співвідношення не набуло і сьогодні.

У підрозділі приділено увагу й іншим видам надходжень до бюджетів окрім податків та зборів. Робиться це через аналіз процедури фінансування бюджету. Визначаючи фінансування бюджету як надходження та витрати у зв'язку зі зміною обсягу боргу, а також зміною залишку готівкових коштів бюджетів, які використовуються для покриття різниці між доходами та видатками, законодавець поділяє надходження до бюджету на доходи бюджету і кошти, що залучені в результаті боргових зобов'язань. Зважаючи на це, розглянуто співвідношення державних запозичень та державного боргу, а також проблему бюджетних запозичень. Окремо розглянуто такий вид надходжень до дохідних частин бюджетів, як трансферти. Важливість їх застосування передбачає поєднання двох процесів: по-перше, формування надходжень до відповідного виду бюджетів; по-друге, узгодження надходжень між різними видами бюджетів, досягнення певного збалансування між ланками бюджетної системи. При цьому розмежовуються такі категорії, як «трансферт» та «міжбюджетний трансферт».

У підрозділі 1.3 *«Податкові надходження як основне джерело формування дохідної частини бюджету»* розглянуто значення податків та зборів серед інших джерел формування бюджетних доходів. Вагомого значення при цьому набуває аналіз ст. 9 Бюджетного кодексу України як основи для з'ясування місця податків та зборів у системі бюджетних доходів та визначення, що саме є бюджетними доходами держави. У процесі дослідження місця податків та зборів у системі бюджетних доходів приділено увагу і співвідношенню їх з іншими складовими

цієї системи. Наголошено, що найбільш проблемним є законодавче регулювання такого чинника, як «доходи від операцій з капіталом». Надавши у ч. 1 ст. 9 Бюджетного кодексу України вичерпний перелік доходів бюджетів, у наступних частинах (ч. 2 – ч. 4) цієї статті законодавець дає визначення кожного з них. Але визначивши податкові надходження, неподаткові надходження, офіційні трансферти, законодавець не закріплює і не роз'яснює поняття доходів від операцій з капіталом. Саме тому постає питання щодо характеру впливу доходів від операцій з капіталом на доходи бюджету та їх, значення для бюджету взагалі.

Зроблений висновок про визначальне місце податкових надходжень серед усіх інших джерел формування доходів бюджетів, дозволив зацентувати увагу на принциповому положенні щодо форми закріплення таких платежів та пов'язаністю їх із частинами бюджету. Існування загального та спеціального фондів у бюджетах обумовлюється саме зв'язком із типом платежу, який до них надходить. Якщо мета платежу передбачає чітку пов'язаність надходження коштів із метою їх використання, то ці гроші зараховуються до спеціальних фондів бюджетів. Відсутність чіткого зв'язку між коштами, що надійшли, та метою, на яку вони витрачені, є ознакою загального фонду бюджету і підставою його створення. При цьому цільова ознака витрачання коштів характерна, перш за все, класичним зборам, які в переважній більшості являють собою плату за послуги держави і т.д. Саме тому зроблено висновок, що за рахунок насамперед зборів мають формуватися спеціальні фонди бюджетів, тоді як класичними податками доцільніше забезпечувати насиченість загальних фондів бюджетів.

Розділ 2 «Правове регулювання розподілення податкових надходжень між бюджетами» складається з трьох підрозділів.

У підрозділі 2.1 *«Правове регулювання надходжень коштів від справляння податків та зборів до дохідної частини Державного бюджету»* досліджується правова природа податкових надходжень, які формують дохідну частину Державного бюджету України. Законодавець підкреслює, що до доходів Державного бюджету України включаються доходи бюджету, за винятком тих, які закріплені за місцевими бюджетами. Наголошено на недоцільності визначати призначення доходів Державного бюджету України виключно для задоволення завдань та функцій держави. Забезпечуючи фінансові можливості для існування державного апарату, виконання суспільно значимих цілей, держава через доходи Державного бюджету України здійснює і фінансове забезпечення територіальних громад. Кошти Державного бюджету України мають гарантувати всім громадянам України однаковий доступ до задоволення соціальних потреб (медицина, освіта і т.д.), незалежно від того, на якій території України вони мешкають. Саме тому коштами Державного бюджету України держава солідарно забезпечує такий доступ разом із коштами місцевих бюджетів відповідних територіальних громад.

Разом із вивченням надходження коштів від сплати податків та зборів до Державного

бюджету України в цьому підрозділі досліджено проблему межі або трансформації податкових і бюджетних відносин. Виступаючи однотипними фінансово-правовими відносинами, вони в той же час характеризуються своєю підгалузеву специфікою: якщо податкове регулювання припиняється в момент, коли кошти від сплати податків та зборів передаються збирачу податків (банк, казначейство) або податковому агенту чи представнику, то бюджетне регулювання починається з моменту зарахування таких коштів на відповідний казначейський рахунок. Період між передачею коштів та їх зарахуванням якраз і виступає тією проблемною межею бюджетно-податкового регулювання. У цьому контексті і аналізується проблема досягнення балансу інтересів на межі бюджетного та податкового регулювання. За таких умов забезпечення подібного балансу передбачає узгодження публічних та приватних інтересів, оскільки держава вимагає від платників податків належного виконання своїх податкових обов'язків. Разом із тим, вона повинна забезпечувати належне виконання власних обов'язків перед такими платниками, що і буде гарантувати досягнення узгодженості публічних та приватних інтересів.

У підрозділі 2.2 *«Надходження від податків та зборів до місцевих бюджетів»* дослідження надходження податків та зборів до місцевих бюджетів здійснюється диференційовано залежно від типу місцевих бюджетів. Принциповою межею розмежування при цьому є віднесення бюджетів до бюджетів місцевого самоврядування чи до інших різновидів місцевих бюджетів. Реалізація децентралізації за сучасних умов неможлива без адекватного коригування податкових надходжень до місцевих бюджетів. При цьому забезпеченість місцевих бюджетів доходами залежить від чіткості та виваженості в закріпленні повноважень щодо регулювання та, в першу чергу, встановлення місцевих податків та зборів. Треба враховувати в цьому випадку, що класифікація податків на загальнодержавні та місцеві здійснюється виходячи із розмежування повноважень органами влади, які вводять подібний податок чи збір на території відповідної територіальної громади. Такі надходження можна класифікувати: а) за характером повноваження (податки та збори, які вводяться Верховною Радою України (загальнодержавні), та податки та збори, які вводяться місцевими радами (місцеві)); б) за видом бюджету, до якого зараховуються кошти від сплати таких податків та зборів (податки та збори, які зараховуються до Державного бюджету України; податки та збори, які зараховуються до місцевих бюджетів; податки та збори, які розподіляються між Державним бюджетом України та місцевими бюджетами).

У процесі аналізу формування дохідних частин місцевих бюджетів зроблено акцент на важливій ролі розмежування таких доходів за категорією «власні» і «закріплені» доходи місцевих бюджетів. Одним із головних джерел формування фінансової самостійності регіонів є власні доходи місцевих бюджетів, тоді як закріплені доходи визначаються як доходи бюджетів, які справляються відповідно до певних нормативів, що закріплені у законодавстві та які надходять до

відповідного бюджету адміністративно-територіальної одиниці. Регулюючі доходи, поряд із власними і закріпленими, доповнюють систему місцевих доходів у межах бюджетного регулювання. За рахунок перших двох формується дохідна частина місцевих бюджетів і утворюється останній, який визначається щорічно при затвердженні актів про бюджет.

Підрозділ 2.3. *«Податкові надходження, які розподіляються між Державним бюджетом України та місцевими бюджетами»* присвячений дослідженню розподілу податкових надходжень між двома складовими бюджетної системи України. При цьому звертається увага на розбіжність у класифікації на державні та місцеві конструкції бюджетного та податкового регулювання. Бюджетно-правове регулювання з державними (доходами, надходженнями і т.д.) пов'язує все, що формує або впливає на Державний бюджет України, тоді як акцент на «місцеві» конструкції (бюджет, доходи, видатки) обумовлює зв'язок із місцевими бюджетами. Податково-правове регулювання при цьому відкидає бюджетну спрямованість і пов'язує межу державного та місцевого з розподіленням повноважень, коли рішення приймаються або Верховною Радою України, або місцевими радами. На підставі аналізу ст. 9 та ст. 10 Податкового кодексу України встановлено, що доходи, які визначені у ст. 9 Кодексу, зазначаються як загальнодержавні, але вони не є виключно державно спрямованими. Надходження від тих платежів, які входять до вичерпного переліку ст. 9 цього Кодексу, можуть закріплюватися і за місцевими бюджетами. Саме тому в межах переліку цієї статті можна виділити своєрідну проміжну групу податків, які формують як доходи Державного бюджету України, так і дохідні частини місцевих бюджетів.

Аналіз подібного типу податків та зборів здійснюється за елементами податкового механізму. На основі детального вивчення як конструкції податку в цілому, так і окремих його елементів, з'ясовано підстави їх диференціації за бюджетами, а також об'єктивність підстав і пропорцій їх розподілення. Серед подібних обставин зацентровано увагу на узгодженні не лише повноважень, й і положень, пов'язаних із державним устроєм та призначенням держави в цілому. При цьому як приклад розглядається акцизний податок, кошти від сплати якого надходять як до Державного бюджету України, так і до місцевих бюджетів. Сплата частки акцизного податку, яка формує доходи Державного бюджету України, обумовлюється врахуванням та використанням однієї із принципових ознак держави – митного кордону. Саме та частка акцизного податку, яка сплачується при перетинанні митного кордону України, цілком надходить до Державного бюджету України. Діяльність же, яка пов'язується з виробництвом підакцизних товарів на території відповідних територіальних громад, породжує обов'язок зі сплати акцизного податку, який формує як доходи держави, так і територіальних громад, і відповідно до цього надходить і до Державного бюджету, і до місцевих бюджетів.

ВИСНОВКИ

У дисертації наведено теоретичне узагальнення й вирішення наукового завдання, що полягає у з'ясуванні правових засад розмежування надходжень від податків та зборів між бюджетами, формулюванні пропозицій щодо вдосконалення чинного законодавства стосовно розподілу податків та зборів між Державним бюджетом України та місцевими бюджетами та реалізації його застосування в даній сфері. За результатами роботи сформульовано такі основні висновки:

1. Засади побудови та законодавчого визначення бюджетної системи не можна вважати об'єктом правового впливу виключно фінансово-правовими важелями. При визначенні бюджетної системи будь-якої держави вагомими є конституційні норми, які й обумовлюють підстави побудови національної бюджетної системи. Так, відповідно до ст. 2 Конституції України Україна є унітарною державою. Це вказує на можливість та необхідність побудови виключно дворівневої бюджетної системи. З одного боку, існування централізованого державного фонду – Державного бюджету України; з іншого боку, існування системи місцевих бюджетів, які відображають внутрішній адміністративно територіальний поділ країни.

2. Засади адміністративно-територіального устрою держави обумовлює рівень централізації в конструкції побудови механізму упорядкування бюджетних відносин. Звертається увага на обґрунтованість виділення двох форм регулювання бюджетів: а) централізована, яка спрямовується на формування рівних можливостей щодо одержання доходів та виконання бюджетів за видатками, повноваження щодо чого в переважній більшості випадків закріплюється за Міністерством фінансів; б) децентралізована – форма регулювання бюджетних відносин, що ґрунтується на фінансовій самостійності бюджетів і забезпечується чітким розподіленням та узгодженням повноважень між учасниками бюджетного процесу.

3. При визначенні правового регулювання дохідних надходжень до бюджетів виявлено підстави колізійності підгалузевих бюджетного та податкового права, яка виступає на двох рівнях. З одного боку, йдеться про міжпідгалузеве узгодження проблем формування доходів бюджетів. Так, податкове регулювання передбачає використання конструкції «податків, зборів, обов'язкових платежів», через які і формується основне джерело надходження до дохідних частин бюджетів. Водночас бюджетне регулювання як конструкцію (майже синонімічну) використовує поняття «податкові надходження». Ця «майже синонімічність» якраз і породжує колізійність при використанні фактично однакових конструкцій при різних визначеннях. З іншого боку, йдеться про колізійність у межах підгалузевих бюджетного регулювання, де закріплені певні протиріччя.

4. На підставі характеристики місця та значення трансфертів як складової системи доходів бюджетів стверджується можливість логічного поєднання двох процесів при визначенні їх правової природи. По-перше, це формування надходжень до відповідного виду бюджетів. По-друге, це узгодження надходжень між різними видами бюджетів, досягнення певного

збалансування між ланками бюджетної системи. При цьому розмежовуються такі категорії, як «трансферт» і «міжбюджетний трансферт».

5. Виходячи з висновку про визначальне місце податкових надходжень серед всіх інших джерел формування доходів бюджетів, обґрунтовано принципове положення щодо форми закріплення таких платежів та їх зв'язок із частинами бюджету. Існування загального та спеціального фондів у бюджетах обумовлюється саме пов'язаністю із типом платежу, який до них надходить. Якщо мета платежу передбачає чітку пов'язаність надходження коштів із метою їх використання, то ці гроші зараховуються до спеціальних фондів бюджетів. Відсутність чіткого зв'язку між коштами, що надійшли, та метою, на яку вони витрачені, є підставою побудови загального фонду бюджету. При цьому цільова ознака витрачання коштів характерна, перш за все, класичним зборам, які в переважній більшості являють собою плату за послуги держави і т.д. Саме тому зроблено висновок, що за рахунок, насамперед, зборів мають формуватися спеціальні фонди бюджетів, тоді як класичними податками доцільніше забезпечувати насиченість загальних фондів бюджетів.

6. Унаслідок детального вивчення як конструкції податку в цілому, так і окремих його елементів з'ясовано підстави їх диференціації за бюджетами, а також об'єктивність підстав і пропорцій їх розподілення. Серед подібних обставин зацентровано увагу на узгодженні не лише повноважень, а й положень, пов'язаних із державним устроєм та призначенням держави в цілому. При цьому як приклад розглядається акцизний податок, кошти від сплати якого надходять як до Державного бюджету України, так і до місцевих бюджетів. Сплата частки акцизного податку, яка формує доходи Державного бюджету України, обумовлюється врахуванням та використанням однієї із принципових ознак держави – митного кордону. Саме та частка акцизного податку, яка сплачується при перетинанні митного кордону України, цілком надходить до Державного бюджету України. Діяльність же, яка пов'язується з виробництвом підакцизних товарів на території відповідних територіальних громад, породжує обов'язок зі сплати акцизного податку, який формує як доходи держави, так і територіальних громад, і відповідно до цього надходить і до Державного бюджету, і до місцевих бюджетів.

7. Бюджетна система України визначається як сукупність державного бюджету та місцевих бюджетів, побудована з урахуванням економічних відносин, державного і адміністративного територіальних устроїв і врегульована нормами права. У цьому випадку врегульованість правовими нормами поняття бюджетної системи не виключає комплексності декількох галузей науки (економіки, права і т.д.), але не комплексності в правовому регулюванні. Саме на зазначених ознаках законодавець акцентує увагу, підкреслюючи, що бюджетна система повинна бути врегульована нормами права та відповідати таким вимогам: а) формування бюджетної системи має відбуватися з урахуванням економічних відносин, економічної ситуації в

країні та можливостей стимулювання розвитку перспективних економічних форм; б) побудова та склад бюджетної системи має виходити з особливостей державного та адміністративно-територіального устрою; в) бюджетна система має існувати лише в правовій формі.

8. Встановлено головний критерій розмежування надходжень до дохідних частин бюджетів, яким є правовий режим забезпечення зазначених надходжень. Принципове розмежування передбачає акцент на підставі такого перерахування коштів. Це може бути як вплив терміну часу, наявність відповідного об'єкта, здійснення тієї чи іншої операції або дії. У цьому випадку йдеться про підставу перерахування коштів за умов виконання обов'язку законотрухняною особою (своєчасна сплата податку в повному обсязі). Разом із тим надходження обов'язкових платежів до дохідних частин бюджетів передбачає і дії осіб, які відображають несприятливі наслідки (штраф, пеня і т.д.) щодо осіб при порушенні ними законодавчої норми.

9. Визначено, що до доходів Державного бюджету України включаються доходи бюджету, за винятком тих, які закріплені за місцевими бюджетами. Чинне бюджетне законодавство диференціює доходи, які надходять до загального та спеціального фондів за ознакою пов'язаності джерела надходження коштів із метою їх використання. Перелік доходів загального фонду Державного бюджету України визначає надходження, використання яких не пов'язане з відповідною метою їх витрачання, тоді як перелік доходів спеціального фонду Державного бюджету України не має сталого характеру, він може змінюватися залежно від потреб держави у конкретному спрямуванні коштів на фінансування відповідних цілей. Проте це не виключає віднесення на відповідний бюджетний період окремих видів доходів загального фонду Державного бюджету України до спеціального фонду Державного бюджету України.

10. Встановлено чітке розмежування податків на загальнодержавні і місцеві виходячи із розмежування повноважень органу влади, який вводить подібний платіж, та податки і збори, які надходять до державного чи місцевих бюджетів. Запропоновано класифікувати надходження за такими ознаками: а) за характером повноваження (податки та збори, які вводяться Верховною Радою України, та податки та збори, які вводяться місцевими радами), що абсолютно не пов'язується із розподілом загальнодержавних податків та зборів між бюджетами; б) за видом бюджету, до якого зараховуються кошти від сплати таких податків та зборів (податки та збори, які зараховуються до Державного бюджету України; податки та збори, які зараховуються до місцевих бюджетів; податки та збори, які розподіляються між державним та місцевим бюджетами).

11. Визначено місце місцевих бюджетів як системи в системі, при цьому їх значення обумовлюється: а) місцем як елемента в бюджетній системі України (куди вони входять разом із Державним бюджетом України) та б) системною конструкцією як сукупністю бюджетів територіальних громад (бюджет Автономної Республіки Крим, обласні бюджети, районні бюджети та бюджети місцевого самоврядування).

12. Запропоновано змінити редакцію ст. 69 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні», де йдеться про те, що органи місцевого самоврядування можуть встановлювати місцеві податки і збори, які зараховуються до місцевих бюджетів. Це обумовлено тим, що всі місцеві податки та збори зараховуються до місцевих бюджетів, хоча в той же час загальнодержавні податки та збори, будучи встановленими та введеними Верховною Радою, складають основу формування не лише Державного бюджету України, але і місцевих бюджетів. Значна кількість загальнодержавних податків та зборів або розподіляється між державним та місцевими бюджетами, або не надходить до Державного бюджету України взагалі, утворюючи основу дохідної частини місцевих бюджетів.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Наукові праці, в яких відображені основні результати дослідження:

1. Плотнікова К. О. Співвідношення податкових та неподаткових надходжень як джерела формування дохідної частини бюджету. *Науково-інформаційний вісник Івано-Франківського університету права імені Короля Данила Галицького*. Івано-Франківськ, 2016. № 1 (13). С. 112–116.

2. Плотнікова Е. А. Налоговые поступления местных бюджетов как основание финансовой децентрализации регионов. *Leges si viata*. 2016. № 12/2. С. 82–85.

3. Плотнікова К. О. Проблемні питання визначення бюджетної системи України. *Журнал східноєвропейського права*. 2016. № 34. С.77–82.

4. Плотнікова К. О. Надходження від податків та зборів до місцевих бюджетів. *Право і суспільство*. 2016. № 4. С.153–160.

5. Плотнікова К. О. Правове значення розмежування доходів між бюджетами. *Науковий вісник Дніпропетровського державного університету внутрішніх справ*. Дніпро, 2016. № 3. С. 160–167.

Наукові праці, в яких відображена апробація матеріалів дослідження:

6. Плотнікова К. О. До питання про податкові надходження до місцевих бюджетів. *Податкові спори в Україні: стан, особливості вирішення та перспективи врегулювання*: матеріали Всеукраїнського наук.-практ. круглого столу (м. Запоріжжя, 19 трав. 2016 р.). Запоріжжя: КПУ, 2016. С. 42–45.

7. Плотнікова К. О. Принципи бюджетної системи як вихідні засади організації бюджетної діяльності. *Право і держава: проблеми розвитку та взаємодії у XXI ст.*: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (м. Запоріжжя, 20-30 січня 2016 року). Запоріжжя. 2016. С. 120–123.

8. Плотнікова К. О. До питань щодо класифікації доходів бюджетів. *Новітні тенденції сучасної юридичної науки: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (м. Дніпро, 2-3 груд. 2016 р.)*. Дніпро: Правовий світ, 2016. С. 122–125.

9. Плотнікова К. О. Правове регулювання неподаткових надходжень при формуванні бюджетних доходів. *Правовий вимір конституційної, адміністративної та фінансової юрисдикції в умовах європейської парадигми України: матеріали Всеукраїнської науково - практичної конференції (м. Одеса, 17 листоп. 2016 р.)*. Одеса. 2016. С. 199–201.

10. Плотнікова К. О. Державні запозичення як джерело формування бюджетних доходів. *Юридична осінь 2016: зб. тез доп. та наук. повідомл. учасників Всеукр. наук. конф. молодих учених (м. Харків, 15 листоп. 2016 р.)*. Харків. 2016. С. 88–90.

АНОТАЦІЯ

Плотнікова К. О. Правові засади розмежування надходжень від податків та зборів між бюджетами. – На правах рукопису

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук зі спеціальності 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право». – Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого, Міністерство освіти і науки України, Харків, 2017.

У дисертації розглянуто й детально проаналізовано надходження від податків та зборів та їх подальший розподіл між Державним бюджетом України та місцевими бюджетами. Розглянуто та класифіковано юридичні факти, які виступають підставами виникнення бюджетних правовідносин, пов'язаних із надходженням коштів до дохідних частин бюджетів.

Досліджено правову природу дохідних частин бюджетів та місце податкових надходжень у системі доходів бюджетів. Детально розглянуто природу податкових надходжень у дохідну частину Державного бюджету, а також надходження від податків та зборів до місцевих бюджетів. Визначено місце місцевих бюджетів як системи в системі.

Доведено важливість узгодження сукупності норм, які регулюють реалізацію окремих принципів бюджетної системи України, як шлях подолання або усунення підстав виникнення колізій, прогалин у регулюванні бюджетних відносин. Обґрунтовано диференціацію принципів бюджетного права та бюджетно-правових норм в умовах, коли реалізація кожного із принципів бюджетної системи України, що визначені ст. 7 Бюджетного кодексу України, забезпечується низкою бюджетно-правових норм. Запропоновано змінити редакцію ст. 7 Бюджетного кодексу України в частині викладення змісту принципу збалансованості, виходячи з того, що цей принцип має відображати збалансованість повноважень щодо здійснення витрат бюджету і повноважень

щодо формування надходжень до бюджету, а не збалансованість повноважень щодо витрат обсягу надходжень.

Ключові слова: податки та збори, Державний бюджет України, місцеві бюджети, Бюджетний кодекс України, дохідні частини бюджету, податкові надходження, принципи бюджетної системи.

АННОТАЦІЯ

Плотникова Е. А. Правовые основы разграничения поступлений от налогов и сборов между бюджетами. – На правах рукописи.

Диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук по специальности 12.00.07 «Административное право и процесс; финансовое право; информационное право». – Национальный юридический университет имени Ярослава Мудрого, Министерство образования и науки Украины, Харьков, 2017.

В диссертации детально проанализированы поступления от налогов и сборов, а также их последующее распределение между Государственным бюджетом Украины и местными бюджетами. Классифицированы юридические факты, выступающие в качестве основания возникновения бюджетных правоотношений, связанных с поступлением средств в доходные части бюджетов.

Исследованы правовая природа доходных частей бюджетов и место налоговых поступлений в системе доходов бюджетов. Детально рассмотрена природа налоговых поступлений в доходную часть государственного бюджета, а также поступления от налогов и сборов в местные бюджеты, определено место местных бюджетов как системы в системе.

Аргументировано, что принципиальным критерием разграничения поступлений в доходную часть бюджета является правовой режим обеспечения таких поступлений от соответствующего вида платежа, при котором основанием перечисления средств может быть как выполнение обязанности законопослушным лицом (своевременная уплата налога в полном объеме), так и неблагоприятные последствия в результате нарушения законодательной нормы (штраф, пеня и т. д.).

Доказана невозможность такой формулировки принципов бюджетной системы Украины, в соответствии с которой реализация отдельного принципа обеспечивалась бы отдельной бюджетно-правовой нормой, исходя из того, что отдельный принцип объективно предусматривает, с одной стороны, множественность норм, которые обеспечивают его эффективное использование, а с другой стороны, соответствие принципов бюджетной системы.

Установлена значимость согласования совокупности норм, которые регулируют реализацию отдельных принципов бюджетной системы Украины, как путь преодоления или

исключения оснований возникновения коллизий, пробелов в регуляции бюджетных отношений.

Классифицированы юридические факты, которые выступают в качестве основания возникновения бюджетных правоотношений, связанных с поступлением средств в доходные части бюджетов, на: а) истечение определенного срока (чаще всего идет речь о налоговом периоде); б) наступление определенного действия или события (пересечение таможенной границы); в) совершение правонарушения.

Обоснована дифференциация принципов бюджетного права и бюджетно-правовых норм, в условиях, когда реализация каждого из принципов бюджетной системы Украины, определенных ст. 7 Бюджетного кодекса Украины, обеспечивается рядом бюджетно-правовых норм. Предложено изменить редакцию ст. 7 Бюджетного кодекса Украины в части изложения содержания принципа сбалансированности, исходя из того, что этот принцип должен отображать сбалансированность полномочий относительно осуществления расходов бюджета и полномочий, связанных с формированием поступлений в бюджет, а не сбалансированность полномочий, касающихся расходов объема поступлений.

Ключевые слова: налоги и сборы, Государственный бюджет Украины, местные бюджеты, Бюджетный кодекс Украины, доходные части бюджета, налоговые поступления, принципы бюджетной системы.

SUMMARY

Plotnikova K. O. Legal principles of differentiating of receipts are from taxes and collections between budgets.– Manuscript.

A manuscript is Dissertation on the receipt of scientific degree of candidate of legal sciences from speciality 12.00.07 «Administrative law and process; financial law; informative law». – National Law University Yaroslav the Wise, the Ministry of Education and Science of Ukraine, Kharkov, 2017.

In dissertation considered and receipts are in detail analysed from taxes and fees, and also them subsequent distributing between the State budget of Ukraine and local budgets. Considered and classified legal facts, which come forward as foundation of origin of budgetary legal relationships, related to entering of facilities profitable parts of budgets.

Legal nature of profitable parts of budgets and place of tax receipts is investigational in the system of profits of budgets. Nature of the tax entering is in detail considered profitable part of the state budget, and also receipt from taxes and fees in local budgets, the place of local budgets is certain as systems are in the system.

Argued, that the of principle criterion of differentiating of entering profitable part of budget the legal mode of providing of such receipts is from the proper type of payment, at which foundation of transfer funds can be both implementation of duty and unfavorable consequences a person, which observe

a law (in good time payment of tax in full) as a result of violation of legislative norm (fine).

It is well-proven about impossibility of such formulation of principles of the budgetary system of Ukraine in accordance with which realization of separate principle would be provided a separate budgetary-legal norm, coming from that separate principle foresees objectively, from one side, multiplicity of norms which provide his effective use, and de autre part, accordance of principles of the budgetary system.

Meaningfulness of concordance of aggregate of norms, which regulate realization of separate principles of the budgetary system of Ukraine, as way of overcoming or exception of grounds of origin of collisions, blanks, is set, in adjusting of budgetary relations.

Legal facts are classified which come forward as foundation of origin of budgetary legal relationships, related to entering of facilities profitable parts of budgets on: and) expiration of certain term (more frequent than all speech goes about a tax period); á) by the offensive of certain action or event (crossing of custom border); in) feasance of offence.

Grounded differentiation of principles of budgetary right and budgetary-legal norms, in the conditions when realization each of principles of the budgetary system of Ukraine, that certain an item 7 the Budgetary code of Ukraine, provided the row of budgetary-legal norms. It is suggested to change the release of item 7 the Budgetary code of Ukraine in part of exposition of maintenance of principle of balanced, coming from that this principle must represent balanced of plenary powers in relation to realization of charges of budget by plenary powers, in relation to forming of entering budget, but not balanced of plenary powers, in relation to the charges of volume of receipts.

Keywords: taxes and fees, the State budget of Ukraine, local budgets, Budgetary code of Ukraine, profitable parts of budget, tax receipts, principles of the budgetary system.

Відповідальний за випуск
доктор юридичних наук, професор О. А. Лукашев

Підписано до друку 05.10.2017 р. Формат 60x90/16
Папір офсетний. Віддруковано на різнографі.
Умовн. друк. арк. 0,7. Облік.-вид. Арк. 0,9.
Тираж 120 прим. Зам. №

Друкарня Національного юридичного університету
імені Ярослава Мудрого
61024, Харків, вул. Пушкінська, 77