

**Н. Кучерявенко**, академик НАПрН Украины, заведующий кафедрой финансового права Национального университета «Юридическая академия Украины имени Ярослава Мудрого»

## Согласование родовых и видовых конструкций при регулировании бюджетных доходов

Формирование эффективного механизма правового регулирования предусматривает несколько взаимосвязанных процессов. Безусловно, прежде всего речь идет об эффективном нормотворчестве, создании такой системы правовых предписаний, которые бы точно и адекватно отражали цели, задачи и возможности управления поведением участников правовых отношений. Кроме того, они должны отражать устойчивые стимулы такого поведения в рамках нормативных предписаний. Также нельзя сбрасывать со счетов и адекватное правовое воспитание, на основании которого поведение субъектов виделось бы ими без правонарушений. Безусловно, это идеальная перспектива, но формирование рациональных правовых конструкций создает все предпосылки максимального приближения к нему.

В свете этого представляется принципиально важным сквозное согласование родовых правовых моделей в регулировании отраслевых или ин-

ституциональных отношений. Безусловно, право использует устоявшиеся, традиционные, понятные конструкции. При этом они оказываются на пересечении двойственной тенденции. С одной стороны, необходимо сохранить определенное межотраслевое юридическое понятие как общепонимаемый знаменатель, содержащий все принципиальные характеристики, свойственные данному понятию. С другой стороны, оно безусловно должно отражать и специальные особенности отрасли, в которой оно применяется. Подобных примеров немало – это и понятие юридических и физических лиц, конструкция резидентства и т. д.

В то же время, современный этап законотворчества, систематизации законодательства изобилует и сомнительными примерами совершенствования специального законодательства, использования подобных родовых конструкций.

Проиллюстрировать это хотелось бы на относительно свежем примере

кодификации налогового законодательства, а точнее, на содержании ст. 14 Налогового кодекса Украины. На наш взгляд, это одно из самых проблемных мест данного акта. Здравая идея – сформировать определенный законодательный глоссарий завершилась провалом и примитивными «ляпами». Первоначально предполагалось включить в ст. 14 только те понятия, которые используются в двух и более разделах Налогового кодекса и имеют некое обобщающее содержание. В итоге все понятия, составившие ст. 14, можно разделить на несколько групп: а) понятия, которые заимствованы из иного законодательства и воспроизведены без изменений, без какой-либо специфики для налогово-правового регулирования (земли сельскохозяйственного назначения, комиссионный доход и т. д.); б) понятия, которые применяются исключительно в отдельном разделе Налогового кодекса; в) понятия, которые вряд ли могут рассматриваться в качестве фундаментальных законодательных дефиниций, формирующих основные подходы к понятийному аппарату налогово-правового регулирования (пиво, хронометраж и т. д.); г) понятия, которые в принципе невозможно применить.

Наиболее ярким примером последних является закрепление термина «обособленное подразделение». В проекте Налогового кодекса, который был утвержден в первом чтении, в данном случае содержалась отсылка к определению этого термина Хозяйственным кодексом Украины. Однако еще в 2005 г. эта статья ХК Украины была отменена. Как же предполагалось определять – что такое обособ-

ленное подразделение? В итоге – исправили. Отсылочная норма теперь в качестве ориентира связывает определение обособленного подразделения не с ХК Украины, а с ГК Украины. Но и в этом акте нет понятия обособленного подразделения. ГК Украины определяются филиал и представительство как разновидности обособленного подразделения, но последнее не определено как самостоятельное понятие. В качестве определенной альтернативы уместно обратить внимание на ст. 2 «Определение основных понятий» БК Украины, которая, выделяя 51 термин, не дублирует никакое иное законодательство, а включает понятия, имеющие исключительно бюджетно-правовую природу (бюджет, бюджетный период, дефицит бюджета, распорядитель бюджетных средств и т. д.).

Именно поэтому проблема согласования, сквозного применения фундаментальных конструкций в регулировании финансовых отношений или какой-либо их части является принципиально важной. В свете этого хотелось бы выделить два уровня проблемы регулирования публичных доходов. Первый обуславливает согласование на межинституциональном (бюджетно-налоговом) уровне однотипных конструкций и понятий. Второй предполагает формирование и использование единого подхода на уровне отдельных институтов бюджетного или налогового права.

Очевидным является то, что проблема формирования общих подходов к пониманию платежей, формирующих доходные части бюджетов, выра-

жает всю сложность такого согласования. Налоги, сборы (обязательные платежи) являются классическим и одним из наиболее значимых каналов формирования бюджетных доходов. Действительно, в этой ситуации довольно остро стоит проблема определения четкой границы между бюджетным и налоговым регулированием и соответственно использованием бюджетных или налоговых конструкций<sup>1</sup>. Обойтись без единого понимания содержания таких категорий не удастся. К сожалению, на сегодня отсутствие понимания важности такого общего знаменателя на стыке институционального регулирования порождает массу коллизий и противоречий.

Использование единых подходов в понимании каналов формирования бюджетных доходов и с позиции бюджетного, и с позиции налогового регулирования объективно необходимо. Однако даже при поверхностном взгляде на кодифицированные акты финансового законодательства складывается впечатление, что их разработчики не только не ставили перед собой задачу согласовать противоречия, которые могут возникнуть на границе бюджетного и налогового законодательства, но и представляли прямо противоположные группировки. Согласование родовых и видовых конструкций в регулировании бюджетных доходов, на наш взгляд,

должно учитывать два принципиальных момента. Первый – использование единой родовой конструкции на границе бюджетно-налогового регулирования. Она должна быть логична и понятна как в налоговом, так и в бюджетном законодательстве. На сегодня этого нет. Фактически в этих условиях противостоят друг другу конструкция «налоги, сборы (обязательные платежи)» (налоговое законодательство) и конструкция «налоговые поступления» (бюджетное законодательство). Второй – детализация по нисходящей однотипной конструкции в рамках отдельного института или подотрасли. Так, в бюджетном регулировании должны быть упорядочены и согласованы конструкции бюджетных доходов. Определив на уровне родового механизма доходы бюджетов (как поступлений в бюджеты всех типов), логичным и последовательным является уже видовое уточнение доходов определенного типа для Государственного бюджета и местных бюджетов. Именно таким образом, на наш взгляд, и должна формироваться связь между статьями «доходы бюджетов» – «доходы Государственного бюджета» – «доходы местных бюджетов» (с разбивкой последних по разновидностям). От общего – к частному. В действующем БК Украины, к сожалению, подобная конструкция представлена слишком тезисно, что не позволяет говорить о четко сформированных отношениях соподчиненности и согласованности.

Проанализируем это детальнее. Исходя из всего, о чем шла речь, необходимо сделать вывод о том, что

---

<sup>1</sup> Видимо, центральным звеном в установлении этой границы является определение момента исполнения налоговой обязанности. Однако в данной работе мы не будем останавливаться на этом глобальном направлении теоретических исследований.

ст. 9 БК Украины «Классификация доходов бюджета» содержит определенные противоречия, неудобства в применении. Определив в части первой составные доходов бюджета, в последующих частях (по логике законодателя) осуществляется их тезисное определение, которое и входит в содержание частей 2–4 ст. 9 БК. Однако, выяснив, что такое налоговые поступления, неналоговые поступления, трансферты, из содержания статьи непонятно, что относится к доходам от операций с капиталом. Да и само определение составных доходов бюджета неудачное. Главная причина этого – нарушение фундаментального принципа правовой логики: закон содержит главную, родовую норму, которая детализируется, уточняется в подзаконном акте. В данном же случае статьи 9–12 построены на основании норм Приказа Министерства финансов Украины. Это и порождает ряд противоречий (например, при классификации налогов, сборов, обязательных платежей).

В ч. 2 ст. 9 БК определяется, что налоговыми поступлениями являются установленные законами Украины о налогообложении общегосударственные налоги и сборы (обязательные платежи) и местные налоги и сборы (обязательные платежи). Надо учитывать, что понятие «налоговых поступлений» не присуще налоговому законодательству (где используются понятия «налоговая система», «система налогообложения», «налоги», «сборы» и т. п.) и применяется исключительно в БК. Исчерпывающий пе-

речень общегосударственных и местных налогов, сборов, обязательных платежей до принятия Налогового кодекса Украины, был установлен Законом Украины от 25 июня 1991 г. № 1251-ХІІ «О системе налогообложения» (статьи 14, 15), а уже взимание каждого отдельного налога или сбора осуществлялось согласно отдельному Закону Украины или Декрету Кабинета Министров. Это относилось к общегосударственным налогам и сборам (ст. 14 Закона Украины «О системе налогообложения»). Иная ситуация характеризовала отношения налогообложения на уровне территориальных громад. В ст. 15 Закона Украины «О системе налогообложения» устанавливался исчерпывающий перечень подобных платежей, механизмы которых были детализированы в соответствующих статьях Декрета Кабинета Министров Украины «О местных налогах и сборах», а каждый местный налог или сбор применялся на основании решения органа местного самоуправления.

Следует обратить внимание на то, что в ст. 3 Налогового кодекса Украины идет речь о составе налогового законодательства, а не о законах Украины о налогообложении. Понятие «законы Украины о налогообложении» уже понятия «налоговое законодательство». Однако именно на законы необходимо ориентироваться при установлении обязанности по уплате налогов и сборов<sup>1</sup>. Налоговый кодекс

<sup>1</sup> Часть 2 ст. 92 Конституции Украины // Вестн. Верхов. Рады Украины. – 1996. – № 30. – Ст. 141.

Украины закрепил перечень общегосударственных и местных налогов и сборов в статьях 9, 10. В отношении установления местных налогов и сборов местным советам по-прежнему предоставлен ограниченный уровень самостоятельности. Так, соответствующий местный совет в пределах полномочий решает вопрос относительно установления сбора за места для парковки транспортных средств и туристического сбора. То есть состав налоговых поступлений не является одинаковым на всей территории Украины, поскольку зависит от того, реализовал ли местный совет право на установление сбора за места для парковки транспортных средств и туристического сбора.

Анализируя вопрос соотношения доходов бюджета и налоговых поступлений, следует обратиться к Бюджетной классификации. С принятием БК Украины действовал Приказ Министерства финансов Украины от 27 декабря 2001 г. № 604 «О бюджетной классификации и ее внедрении»<sup>1</sup>. С принятием новой редакции БК Украины был изменен и этот подзаконный акт. На сегодня подобные отношения регулируются Приказом Министерства финансов Украины от 14 января 2011 г. № 11 «О бюджетной классификации и ее внедрении»<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> О бюджетной классификации и ее внедрении : Приказ Министерства финансов Украины от 27.12.2001 г. // Бюл. зак-ва и юрид. практики. – 2002. – № 2. – Ст. 182.

<sup>2</sup> О бюджетной классификации и ее внедрении : Приказ Министерства финансов Украины от 14.01.2011 г. № 11 // Офиц. вестн. – 2011. – № 8. – Ст. 387.

Согласно разделу I «Налоговые поступления» (код – 10000000) Бюджетной классификации к налоговым поступлениям отнесены:

а) налоги на доходы, налоги на прибыль, налоги на увеличение рыночной стоимости (код – 11000000): налог на доходы физических лиц, налог на прибыль предприятий;

б) налоги на собственность (код – 12000000): налог с владельцев транспортных средств и других самоходных машин и механизмов;

в) сборы и плата за специальное использование природных ресурсов (код – 13000000): сбор за специальное использование лесных ресурсов, сбор за специальное использование воды; плата за пользование недрами, плата за землю; плата за использование других природных ресурсов;

г) внутренние налоги на товары и услуги (код – 14000000): налог на добавленную стоимость; акцизный налог с произведенных в Украине подакцизных товаров (продукции); акцизный налог с ввезенных на таможенную территорию Украины подакцизных товаров (продукции); налоги на отдельные категории услуг;

д) налоги на международную торговлю и внешние операции (код – 15000000): ввозная и вывозная пошлина; другие поступления от внешнеэкономической деятельности;

е) отдельные налоги и сборы, которые зачисляются в местные бюджеты (код – 16000000): местные налоги и сборы, начисленные до 1 января 2011 г.;

ж) рентная плата, сборы на топливно-энергетические ресурсы (код –

17000000): рентная плата; сбор в виде целевой надбавки к действующему тарифу на электрическую и тепловую энергию, кроме электроэнергии, произведенной квалифицированными когенерационными установками; сбор в виде целевой надбавки к действующему тарифу на природный газ для потребителей всех форм собственности;

з) местные налоги и сборы (код – 18000000): налог на недвижимое имущество, отличное от земельного участка; сбор за места для парковки транспортных средств; туристический сбор; сбор за осуществление некоторых видов предпринимательской деятельности; единый налог;

и) иные налоги и сборы (код – 19000000): экологический налог, фиксированный сельскохозяйственный налог, сбор за загрязнение окружающей природной среды; сбор на развитие виноградарства, садоводства и хмелеводства; сбор за пользование радиочастотным ресурсом Украины; налоги и сборы, не отнесенные к другим категориям.

Даже поверхностный анализ содержания раздела I Бюджетной классификации позволяет прийти к выводу об абсолютной разбалансированности в согласовании норм закона и подзаконного акта. Если сопоставить налоговое законодательство (которое непосредственно и регулирует поступления от налогов и сборов) и данный подзаконный акт, то напрашиваются два вывода: либо налоги будут уплачиваться с нарушением законодательства (поскольку Бюджетная классификация связывает исполнение налоговой обя-

занности с платежами, которых не существует), либо бюджеты останутся без доходов, поскольку значительного количества налогов и сборов, перечисленных в бюджетной классификации, не существует. Несколько общих примеров.

1. Дифференциация установленных налогов и сборов (налог на доходы физических лиц предполагает несущественную и соответственно непоследовательную дифференциацию на налоги и доходы наемных работников, шахтеров и т. д.; налог на прибыль частных предприятий и т. д.). Безусловно, надо учитывать, что любая дифференциация в правовом регулировании (а речь идет о подзаконном акте) предполагает уточнение, детализацию, особенности правовых режимов в поведении участников. Но подобная разбивка ничего такого не предполагает.

2. Использование платежей, которые никак не обусловлены действующим налоговым законодательством (впрочем, как и налоговыми законами, действовавшими до принятия Налогового кодекса). Речь идет о таких разновидностях, как: а) налоги на собственность. Видимо, стояла задача выделить группу имущественных налогов. Однако сюда попали как налоги, так и сборы. Более того, собственность может предполагать наличие как имущества, так и доходов, а это соответственно совершенно разнотипные составляющие прямого налогообложения; б) внутренние налоги на товары и услуги. Сюда в соответствии с Бюджетной классификацией

относятся: налог на добавленную стоимость, обе разновидности акцизного налога, налоги на отдельные категории услуг (налоги на международную торговлю и внешнеторговые операции и т. д.). Однако абсолютно непонятен критерий «внутренности» налогов и соотношения его с внешними налогами. Фактически все налоги внутренние, поскольку их взимание ограничено территорией государства. Более того, нельзя согласиться вообще с такой постановкой, как «налог на товар или услугу». Основанием взимания подобного платежа будет не непосредственно услуга, а стоимость, оборот от подобной услуги. Товар же тоже может быть основанием налогообложения только при его реализации, и в данном случае мы выходим уже на понятные и знакомые разновидности подоходных или непрямых налогов.

3. Использование ошибочных критериев при классификации налогов и сборов. Так, Бюджетная классификация выделяет отдельные налоги и сборы, которые зачисляются в местные бюджеты (код – 16000000). В первую очередь сюда включаются местные налоги и сборы, однако и большинство налогов и сборов, перечисленных в Бюджетной классификации ранее. Обязательно необходимо учитывать, что местные налоги и сборы являются местными не по критерию поступления в местные бюджеты, а по компетенции местных советов относительно их введения.

В разделе II «Налоговые поступления» (код – 20000000) Бюджетной классификации закреплён закрытый

перечень всех поступлений в доходные части бюджетов, формируемые за счет данного типа отчислений. К ним относятся:

а) доходы от собственности и предпринимательской деятельности (код – 21000000): средства, которые перечисляются Национальным банком Украины согласно Закону Украины «О Национальном банке Украины»; отчисления средств, полученных от проведения государственных денежных лотерей, плата за размещение временно свободных средств государственного бюджета, плата за размещение временно свободных средств местных бюджетов, другие поступления; поступления средств от возмещения потерь сельскохозяйственного и лесохозяйственного производства;

б) административные сборы и платежи, доходы от некоммерческой хозяйственной деятельности (код – 22000000): плата за лицензии, плата за содержание детей в школах-интернатах; поступления от оплаты расходов на информационно-техническое обеспечение рассмотрения дел в судах, средства, полученные за совершение консульских действий; исполнительный сбор; поступления от арендной платы за пользование целостным имущественным комплексом и другим государственным имуществом; государственная пошлина, таможенные сборы; единый сбор, который взимается в пунктах пропуска через государственную границу Украины, плата за предоставленные в аренду пруды, находящиеся в бассейнах рек общегосударственного значения, пла-

та за предоставленные в аренду водные объекты местного значения;

в) другие неналоговые поступления (код – 24000000): средства от реализации имущества, конфискованного по решению суда, плата за административные услуги; поступления сумм кредиторской и депонентской задолженности предприятий, организаций и учреждений, по которым истек срок исковой давности, средства от реализации избыточной космической техники военного и двойного назначения, принадлежащей Государственному космическому агентству Украины, средства от реализации избыточного вооружения, военной и специальной техники, другого имущества Вооруженных Сил Украины и других образованных согласно законам Украины военных формирований, правоохранительных органов и Оперативно-спасательной службы гражданской защиты Министерства чрезвычайных ситуаций Украины; другие поступления; портовый (административный) сбор; доходы от операций по кредитованию и предоставлению гарантий; сборы на обязательное государственное пенсионное страхование с отдельных видов хозяйственных операций концессионные платежи;

г) собственные поступления бюджетных учреждений (код – 25000000): поступления от платы за услуги, предоставляемые бюджетными учреждениями согласно законодательству, другие источники собственных поступлений бюджетных учреждений.

Доходы от операций с капиталом составляют третий блок бюджетных

доходов. Хотелось бы еще раз подчеркнуть, что если первые два (налоговые и неналоговые поступления) и последний (официальные трансферты) определены в БК Украины и затем детализированы Бюджетной классификацией, то данная составляющая бюджетных доходов только названа в БК. Поэтому при отсутствии родового определения доходов от операций с капиталом в кодифицированном акте необходимо исходить из их состава, основываясь на соответствующем разделе Бюджетной классификации (раздел III «Доходы от операций с капиталом» – код – 30000000). В этом разделе аккумулируются поступления:

а) от продажи основного капитала (код – 31000000): средства от реализации кладов, имущества, полученного государством или территориальной громадой в порядке наследования или дарения бесхозного имущества, находок, а также валютных ценностей и денежных средств, владельцы которых неизвестны; поступления средств от Государственного фонда драгоценных металлов и драгоценных камней, средства от отчуждения имущества, принадлежащего Автономной Республике Крым и имущества, находящегося в коммунальной собственности;

б) от реализации государственных запасов товаров (код – 32000000): поступления от реализации материальных ценностей государственного резерва; поступления от реализации разбронированных материальных ценностей мобилизационного резерва;

в) средства от продажи земли и нематериальных активов (код – 33000000): средства от продажи земли; поступления от продажи нематериальных активов;

г) налоги на финансовые операции и операции с капиталом (код – 34000000).

Трансферты определяются в БК как средства, полученные от других органов государственной власти, органов власти Автономной Республики Крым, органов местного самоуправления, других государств или международных организаций на безвозмездной и безвозвратной основе. Следует учитывать, что трансферты в Украине существуют в двух формах: дотация выравнивания и субвенция<sup>1</sup>. Дотация выравнивания представляется как межбюджетный трансферт на выравнивание доходной способности бюджета, который его получает, тогда как субвенция – межбюджетный трансферт для использования на определенную цель в порядке, определенном тем органом, который принял решение о предоставлении субвенции. Принципиальное различие между дотацией и субвенцией состоит в цели использования средств: в дотации этого нет, при предоставлении субвенции четко определена цель использования предоставленных средств. Поэтому едва ли можно характеризовать субвенцию как средства, выделенные на безвозвратной основе, они возвращаются в случае нецелевого использования.

<sup>1</sup> Статья 2 Бюджетного кодекса Украины // Введ. Верхов. Рады Украины. – 2010. – № 50–51. – Ст. 572.

Официальные трансферты как отдельная составляющая бюджетных доходов детализированы в разделе IV «Официальные трансферты» (код – 40000000) Бюджетной классификации. Цельную систему официальных трансфертов образуют поступления:

а) от органов государственного управления (код – 41000000): средства, которые поступают из других бюджетов; дотации; субвенции;

б) от правительств зарубежных государств и международных организаций (код – 42000000).

Закрепив родовой перечень поступлений в доходные части бюджетов, логичнее было бы ожидать детализации их на уровне отдельных разновидностей составляющих бюджетной системы Украины. То есть рациональнее было бы сформировать отдельные части ст. 29 «Состав доходов Государственного бюджета Украины» БК Украины, которыми были бы определены налоговые поступления, неналоговые поступления, доходы от операций с капиталом и официальные трансферты, поступающие именно в Государственный бюджет. Однако традиционно ст. 29 БК Украины довольно противоречива.

Глава 5 БК Украины начинается ст. 29 «Состав доходов Государственного бюджета Украины». Такое положение кажется не совсем логичным. Сложно понять, как можно анализировать доходы и расходы Государственного бюджета Украины вообще, не определив, что такое «государственный бюджет». Показательно, что и в ст. 2 «Определение основных поня-

тий» понятие «государственный бюджет» не содержится. В то же время и местные бюджеты, и бюджеты местного самоуправления определены довольно тщательно. Правда, в ст. 2 есть понятие «закон о Государственном бюджете Украины», но государственный бюджет и законодательный акт, на основании которого он существует, – совершенно разные вещи.

Статья 29 БК Украины претерпела принципиальные изменения в новой редакции БК. Действующая редакция предполагает фактически перечень поступлений в доходы общего фонда Государственного бюджета Украины. Здесь определены как разновидности налогов и сборов, так и их части, за счет которых формируется общий фонд. При этом законодатель оставляет этот перечень открытым и не исключает возможности поступления иных доходов. Редакция этой же статьи, действовавшая до 1 января 2011 г., выглядела более примитивно. Она включала три разновидности поступлений: а) доходы, получаемые в соответствии с законодательством о налогах и сборах и т. д.; б) гранты и подарки в стоимостном исчислении; в) межбюджетные трансферты из местных бюджетов.

Поверхностность формулировки ст. 29 в старой редакции обуславливается по меньшей мере двумя обстоятельствами. Во-первых, ссылкой на «законодательство о налогах и сборах», которое не имеет подтверждения в сквозном применении на уровне всего финансово-правового регулирования. Во-вторых, в наличии такой

конструкции, как «гранты и подарки в стоимостном исчислении». Сложно представить, каким образом можно, определив стоимостное исчисление подарка, зачислить его в доходную часть бюджета. Такая формулировка не предполагает изменения материальной формы подарка на денежную, она предполагает реализацию только определенной учетной функции – определения денежного эквивалента данной вещи. Логичнее было бы в этом случае определять такую составляющую, как денежные средства от реализации грантов и подарков.

Логичным на тот момент было еще одно замечание. Статьями 14 и 15 Закона Украины «О системе налогообложения» был закреплен исчерпывающий перечень общегосударственных и местных налогов и сборов, которые и составляли налоговые поступления в соответствующие бюджеты. Но такое их распределение осуществлялось по принципу компетенции органа, который вводил соответствующий платеж на определенной территории (государства или территориальной громады). При этом многие общегосударственные налоги и сборы поступали в местные бюджеты. Поэтому при определении направления поступления средств от налога или сбора целесообразнее было ориентироваться на законодательный акт, которым устанавливался правовой механизм взимания отдельного налога или сбора.

Как уже отмечалось, ст. 29 БК Украины претерпела существенные изменения. При определении состава доходов Государственного бюджета

Украины используется логика «от обратного» – это все доходы (налоги, неналоговые и другие поступления на безвозвратной основе, взимание которых предусмотрено законодательством Украины), за исключением поступлений в местные бюджеты. Последние определяются статьями 64 – «Состав доходов, которые закрепляются за бюджетами местного самоуправления и учитываются при определении межбюджетных трансфертов», 66 – «Состав доходов бюджета Автономной Республики Крым, областных и районных бюджетов, которые учитываются при определении объемов межбюджетных трансфертов», 69 – «Доходы местных бюджетов, которые не учитываются при определении объема межбюджетных трансфертов», 71 – «Бюджет развития местных бюджетов».

В БК Украины закреплён открытый перечень доходов общего фонда Государственного бюджета Украины. Он представляет собой виды доходов без распределения на налоги, неналоговые поступления, доходы от операций с капиталом. Любой новый вид дохода государственного бюджета зачисляется в общий фонд. Законопроект об установлении нового дохода, безусловно, влияет на показатели бюджета. Если такое влияние касается показателей бюджета в текущем бюджетном периоде, обязательным является соблюдение процедуры представления и рассмотрения законопроектов, определенной в ст. 27 БК Украины. Остается открытым вопрос относительно срока, в течение которого должны быть внесены изменения в БК. Логичнее было бы введение

обязательности одновременно с введением нового вида дохода Государственного бюджета Украины вносить законопроект о внесении изменений в БК.

В состав доходов специального фонда Государственного бюджета Украины отнесены все доходы, которые не принадлежат к общему фонду. Перечень доходов специального фонда определяется законом о Государственном бюджете Украины на соответствующий год. При этом в ч. 5 ст. 29 БК Украины предусмотрена возможность в исключительных случаях относить отдельные доходы общего фонда Государственного бюджета Украины к доходам специального фонда Государственного бюджета Украины. Безусловно, осуществляться это может только законом о Государственном бюджете Украины. В то же время из содержания ст. 29 БК Украины невозможно понять, что такое «исключительные случаи».

Совокупность доходов местных бюджетов представляет собой двойственную конструкцию. С одной стороны, речь идет об определенной совокупности местных бюджетов (области, района, города и т. д.), а с другой – каждый из местных бюджетов содержит определенный набор поступлений в доходную часть.

Так, ст. 64 БК Украины определяет состав доходов, которые закрепляются за бюджетами местного самоуправления и учитываются при определении объема межбюджетных трансфертов. Бюджетами местного самоуправления признаются бюджеты территориальных общин сел, их объединений, по-

селков, мост, в том числе районов в городах<sup>1</sup>. Кроме того, согласно ст. 1 Закона Украины «О местном самоуправлении в Украине» бюджет местного самоуправления определяется как план образования и использования финансовых ресурсов, необходимых для обеспечения функций и полномочий местного самоуправления<sup>2</sup>.

Доходы, которые закрепляются за бюджетами местного самоуправления, группируют в два блока: 1) доходы, которые учитываются при определении объемов межбюджетных трансфертов; 2) доходы, которые не учитываются при определении объемов межбюджетных трансфертов. Эта неизменность важна для распределения финансирования делегированных и собственных полномочий органов местного самоуправления. Доходы, которые объединены в первом блоке, направляются на финансирование полномочий, делегированных органам местного самоуправления. Доходы же второго блока связаны с покрытием расходов по финансированию собственных полномочий органов местного самоуправления.

В ст. 64 БК Украины закреплён исчерпывающий перечень тех доходов, которые направляются на финансирование делегированных полномочий органов местного самоуправления. Делегированными согласно Закону Украины «О местном самоуправлении в Украине» признаются полномочия

органов исполнительной власти, предоставленные органам местного самоуправления законом, а также полномочия органов местного самоуправления, которые передаются соответствующим местным государственным администрациям по решению районных, областных советов. К делегированным полномочиям исполнительных органов сельских, поселковых, городских советов отнесены<sup>3</sup>: обеспечение согласно закону развития всех видов образования и медицинского обслуживания, развития и усовершенствование сети образовательных и лечебных заведений всех форм собственности, физической культуры и спорта, определение потребности и формирование заказов на кадры для этих заведений, заключение договоров на подготовку специалистов, организация работы относительно усовершенствования квалификации кадров; обеспечение согласно законодательству льготных категорий населения лечебными средствами и изделиями медицинского назначения; организация учета детей дошкольного и школьного возраста; представление помощи выпускникам школ в трудоустройстве; обеспечение школьников, которые учатся в государственных и коммунальных учебных заведениях, безвозмездными учебниками, создание условий для самообразования и т. п.

Состав доходов, которые закрепляются за бюджетами местного самоуправления и учитываются при

<sup>1</sup> Статья 2 Бюджетного кодекса Украины // Вестник Верхов. Рады Украины. – 2010. – № 50–51. – Ст. 572.

<sup>2</sup> Вестник Верхов. Рады Украины. – 1997. – № 24. – Ст. 170.

<sup>3</sup> Статья 32 Закона Украины «О местном самоуправлении в Украине» // Вестник Верхов. Рады Украины. – 1997. – № 24. – Ст. 170.

определении объемов межбюджетных трансфертов, формируется из общегосударственных налогов и сборов (обязательных платежей):

1) налог на доходы физических лиц. Согласно ст. 65 БК Украины налог на доходы физических лиц зачисляется в полном объеме лишь в бюджет города Севастополя. В другие бюджеты местного самоуправления этот налог поступает лишь частично, в пропорциях, определенных бюджетным законодательством;

2) 50 процентов сбора за специальное использование лесных ресурсов, которое зачисляется в городские бюджеты городов Киева и Севастополя. Согласно ст. 77 Лесного кодекса Украины специальное использование лесных ресурсов (кроме размещения пасек) является платным. В соответствии со ст. 329 Налогового кодекса Украины плательщиками такого сбора являются лесопользователи. К последним относятся: а) юридические лица, их филиалы, отделения, другие обособленные подразделения, которые не имеют статуса юридического лица, постоянные представительства нерезидентов, получающие доходы из источников их происхождения в Украине или выполняющие агентские (представительские) функции относительно таких нерезидентов или их учредителей; б) физические лица (кроме физических лиц, которые имеют право безвозмездно без выдачи специального разрешения использовать лесные ресурсы согласно лесному законодательству); в) физические лица – предприниматели, которые осуществляют специальное использование лесных ресурсов на

основании специального разрешения (лесорубного билета или лесного билета) или согласно условиям договора долгосрочного временного пользования лесами;

3) 50 процентов сбора за специальное использование воды (кроме сбора за специальное использование водных объектов местного значения), которые зачисляются в городские бюджеты городов Киева и Севастополя пользователями воды по месту ее забора. С целью стимулирования рационального использования и охраны вод и воспроизведение водных ресурсов взимается сбор за специальное использование воды и экологический налог за сбросы загрязняющих веществ в водные объекты. Плательщиками сбора являются водопользователи<sup>1</sup> – субъекты хозяйствования независимо от формы собственности;

4) 50 процентов платы за пользование недрами для добычи полезных ископаемых общегосударственного значения (кроме платы за пользование недрами в пределах континентального шельфа и исключительной (морской) экономической зоны), которые зачисляются в городские бюджеты городов Киева и Севастополя. Плата взимается за пользование недрами в пределах территории Украины, ее континентального шельфа и исключительной (морской) экономической зоны. При этом в соответствии с налоговым законодательством плата за пользование недрами может быть как

<sup>1</sup> Статья 323 Налогового кодекса Украины // Ведом. Верхов. Рады Украины. – 2011. – № 13–14, № 15–16, № 17. – Ст. 112.

связана с добычей полезных ископаемых, так и не связана<sup>1</sup>;

5) плата за использование других природных ресурсов, которые зачисляются в городские бюджеты городов Киева и Севастополя;

6) плата за лицензии на проведение определенных видов хозяйственной деятельности и сертификаты, которые выдаются исполнительными органами соответствующих советов;

7) плата за лицензии и сертификаты, которая зачисляется в городские бюджеты городов Киева и Севастополя лицензиатами, осуществляющими деятельность на территории городов Киева и Севастополя;

8) плата за лицензии на производство спирта этилового, коньячного и плодового, спирта этилового ректифицированного виноградного, спирта этилового ректифицированного плодового, спирта-сырца виноградного, спирта-сырца плодового, алкогольных напитков и табачных изделий, которая зачисляется в городские бюджеты городов Киева и Севастополя лицензиатами, осуществляющими деятельность на территории городов Киева и Севастополя. Выдача лицензий происходит сроком на пять лет на платной основе. Взимание платы за соответствующие лицензии предусмотрены Законом Украины «О государственном регулировании производства и обращения спирта этилового, коньячного и плодового, алкогольных напитков и табачных изделий»<sup>2</sup>;

9) плата за лицензии на право экспорта, импорта и оптовой торговли спиртом этиловым, коньячным и плодовым, спиртом этиловым ректифицированным виноградным, спиртом этиловым ректифицированным плодовым, спиртом-сырцом виноградным, спиртом-сырцом плодовым, которая зачисляется в городские бюджеты городов Киева и Севастополя лицензиатами, осуществляющими деятельность на территории городов Киева и Севастополя. Подобные действия осуществляются лишь при наличии у субъекта хозяйствования соответствующей лицензии. В ст. 14 Закона Украины «О государственном регулировании производства и обращения спирта этилового, коньячного и плодового, алкогольных напитков и табачных изделий» определены требования, которым должно отвечать лицо, осуществляющее экспорт, импорт и оптовую торговлю указанной продукцией;

10) плата за лицензии на право экспорта, импорта алкогольных напитков и табачных изделий, которая поступает в городские бюджеты городов Киева и Севастополя лицензиатами, осуществляющими деятельность на территории городов Киева и Севастополя. Импорт и экспорт алкогольных напитков и табачных изделий осуществляются субъектами хозяйствования всех форм собственности при наличии лицензии. Лицензии выдаются сроком на пять лет<sup>3</sup>;

<sup>1</sup> Статья 262 Налогового кодекса Украины // Введом. Верхов. Рады Украины. – 2011. – № 13–14, № 15–16, № 17. – Ст. 112.

<sup>2</sup> Введом. Верхов. Рады Украины. – 1995. – № 46. – Ст. 345.

<sup>3</sup> Статья 15 Закона Украины «О государственном регулировании производства и обращения спирта этилового, коньячного и плодового, алкогольных напитков и табачных изделий» // Введом. Верхов. Рады Украины. – 1995. – № 46. – Ст. 345.

11) плата за государственную регистрацию (кроме регистрационного сбора за государственную регистрацию юридических и физических лиц – предпринимателей), которая поступает в городские бюджеты городов Киева и Севастополя;

12) регистрационный сбор за государственную регистрацию юридических и физических лиц – предпринимателей, которая взимается исполнительными органами соответствующих местных советов. Регистрационный сбор взимается в размере десяти необлагаемых минимумов доходов граждан – за государственную регистрацию юридического лица; и два необлагаемых минимумов доходов граждан – за государственную регистрацию физического лица – предпринимателя<sup>1</sup>. Средства, полученные как регистрационный сбор, поступают в бюджет местного самоуправления по местонахождению юридического лица или местожительства физического лица – предпринимателя;

13) плата за лицензии на право оптовой торговли алкогольными напитками и табачными изделиями, поступающая в городские бюджеты городов Киева и Севастополя от лицензиатов, осуществляющих деятельность на территории городов Киева и Севастополя. Оптовая торговля алкогольными напитками и табачными изделиями осуществляется субъектами хозяйствования всех форм собственности при

наличии лицензии, которая выдается сроком на пять лет<sup>2</sup>;

14) плата за лицензии на право розничной торговли алкогольными напитками и табачными изделиями, которая зачисляется в городские бюджеты городов Киева и Севастополя лицензиатами, осуществляющими деятельность на территории городов Киева и Севастополя. Розничная торговля алкогольными напитками и табачными изделиями может осуществляться субъектами хозяйствования всех форм собственности, в том числе и производителями, при наличии у них лицензии<sup>3</sup>. Взимание подобной платы уточняется для мест торговли, которые находятся за пределами территории городов областного подчинения и городов Киева и Севастополя на расстоянии до 50 км и которые имеют торговые залы площадью свыше 500 кв. м. Плата за лицензию на розничную торговлю алкогольными напитками взимается на каждый отдельный, указанный в лицензии электронный контрольно-кассовый аппарат (книгу учета расчетных операций), который находится в месте торговли. Плата за лицензии взимается ежеквартально равными долями;

15) государственная пошлина в части, которая принадлежит соответствующим бюджетам. Основания и порядок взыскания государственной пошлины регулируется Декретом Ка-

<sup>1</sup> Статья 10 Закона Украины «О государственной регистрации юридических лиц и физических лиц – предпринимателей» // Вестник Верхов. Рады Украины. – 2003. – № 31–32. – Ст. 263.

<sup>2</sup> Статья 15 Закона Украины «О государственном регулировании производства и обращения спирта этилового, коньячного и плодового, алкогольных напитков и табачных изделий» // Вестник Верхов. Рады Украины. – 1995. – № 46. – Ст. 345.

<sup>3</sup> Там же.

бинета Министров Украины «О государственной пошлине». Согласно ст. 6 Декрета, которая имеет название «Зачисление государственной пошлины в бюджет», уплата государственной пошлины осуществляется по месту рассмотрения и оформления документов. Платеж зачисляется в бюджет местного самоуправления, кроме государственной пошлины, взимаемой с исковых заявлений, которые подаются в хозяйственный суд, с апелляционных и кассационных жалоб на решения и постановления хозяйственных судов, заявлений об их пересмотре по нововыявленным обстоятельствам. Также она взимается за приобретение вексельных бланков, за действия, связанные с выдачей охранительных документов (патентов и свидетельств) на объекты интеллектуальной собственности, и действия, связанные с поддержанием действия патентов на сорта растений, за представления Кабинету Министров Украины проекта создания промышленно-финансовой группы; действия, связанные с выдачей общегражданских загранпаспортов. Данные поступления зачисляются в Государственный бюджет Украины.

В ст. 65 БК Украины «Нормативы отчислений налога на доходы физических лиц в бюджеты местного самоуправления» определена особая процедура распределения средств, поступающих от налога на доходы физических лиц. Механизм взимания этого налога урегулирован разделом IV Налогового кодекса Украины. Согласно ст. 168 Налогового кодекса Украины налог, удержанный с доходов residen-

тов и нерезидентов, зачисляется в бюджет в соответствии с БК Украины. Физическое лицо, ответственное за начисление и удержание налога, платит (перечисляет) его в соответствующий бюджет: а) в случае, если такое физическое лицо является налоговым агентом, – по месту регистрации в органах государственной налоговой службы; б) в других случаях – по его налоговому адресу. Контроль за правильностью и своевременностью уплаты налога осуществляет орган государственной налоговой службы по местонахождению юридического лица или его обособленного подразделения. Ответственность за своевременное и полное перечисление сумм налога в соответствующий местный бюджет несет юридическое лицо или его обособленное подразделение, которое начисляет (выплачивает) налогооблагаемый доход.

Объемы поступления налога с доходов в тот или иной вид бюджета зависят от уровня данного бюджета, от его места в составе бюджетной системы Украины. В полном объеме (100 %) этот платеж зачисляется в бюджет города Севастополя, то есть вся сумма средств по данному налогу, уплаченная (перечисленная), зачисляется в бюджет города Севастополя. В размере 50 процентов этот платеж зачисляется в бюджет города Киева. В бюджеты городов республиканского Автономной Республики Крым и областного значения налог на доходы физических лиц зачисляется в объеме 75 процентов от общей суммы налога, который уплачивается (перечисляется) на территории соответствующих городов. В этом случае 25 процен-

тов от общей суммы налога, которые остались после формирования указанных выше бюджетов, направляются в бюджеты АРК и областей соответственно. Бюджеты сел, их объединений, поселков или городов районного значения получают 25 процентов от общего объема налога на доходы физических лиц, который уплачивается на их территории. Еще 25 процентов от собранного на территории этих населенных пунктов налога направляется в бюджеты АРК или областей. Другие 50 процентов от общего объема налога поступают в районный бюджет.

В ст. 66 БК Украины определяется состав доходов бюджета Автономной Республики Крым, областных и районных бюджетов, которые учитываются при определении объема межбюджетных трансфертов.

В бюджет Автономной Республики Крым, областные и районные бюджеты зачисляется ряд общегосударственных налогов и сборов (т. е. обязательных платежей, установленных Верховной Радой Украины) с целью обеспечения реализации общих социально-экономических и культурных программ территориальных общин. Указанные налоги и сборы в своей совокупности составляют доходы соответствующих бюджетов, которые учитываются при определении межбюджетных трансфертов. Согласно ст. 1 Закона Украины «О местном самоуправлении в Украине»<sup>1</sup> областной бюджет является планом образования и использования финансовых ресурсов, необходимых для обеспечения общих интересов территориальных

общин, выполнение местных программ, осуществление бюджетного выравнивания.

В соответствии со ст. 1 Закона Украины «О местном самоуправлении в Украине» районный бюджет является планом образования и использования финансовых ресурсов, необходимых для обеспечения общих интересов территориальных общин сел, поселков, городов районного значения, выполнение местных программ, осуществление бюджетного выравнивания.

Статья 68 БК Украины регулирует состав доходов и расходов бюджетов районов в городах. Бюджет района в городе принадлежит к местным бюджетам и является составляющей бюджетной системы Украины<sup>2</sup>. Органы местного самоуправления в селах, поселках, городах, районах в городах (в случае их создания) самостоятельно разрабатывают, утверждают и исполняют соответствующие местные бюджеты. Согласно ст. 63 Закона Украины «О местном самоуправлении в Украине» доходы местных бюджетов районных в городах советов (в случае их создания) формируются согласно объему полномочий, которые определяются соответствующими городскими советами. По решению Киевского городского совета в бюджеты районов города могут передаваться средства для финансирования мер, связанных с осуществлением городом столичных функций<sup>3</sup>.

<sup>2</sup> Статья 5 Бюджетного кодекса Украины // Введом. Верхов. Рады Украины. – 2010. – № 50–51. – Ст. 572.

<sup>3</sup> Часть 5 ст. 19 Закона Украины «О столице Украины – городе-герое Киеве» // Введом. Верхов. Рады Украины. – 1999. – № 11. – Ст. 79.

<sup>1</sup> Введом. Верхов. Рады Украины. – 1997. – № 24. – Ст. 170.

Как отмечалось выше, формирование состава доходов бюджета района в городе осуществляется городским советом согласно полномочиям, переданным районным в городах советам. Особенности полномочий эти органы закреплены в ст. 41 Закона Украины «О местном самоуправлении в Украине». Согласно этой норме вопрос организации управления районами в городах принадлежат к компетенции городских советов. Порядок распределения объема межбюджетных трансфертов между городским бюджетом и бюджетами районов в городе (в случае их создания) утверждается городским советом. Городской совет, с учетом полномочий соответствующих местных советов, утверждает состав доходов и расходов бюджетов городов, поселков или сел, административно подчиненных районов в городе, порядок определения объемов межбюджетных трансфертов.

Доходы местных бюджетов, которые не учитываются при определении объема межбюджетных трансфертов, определяются в ст. 69 БК Украины. Необходимо учитывать, что межбюджетные трансферты – это средства, которые безвозмездно и бесповоротно передаются из одного бюджета в другой с целью обеспечения финансовыми ресурсами полномочий местного самоуправления. Для определения объемов межбюджетных трансфертов законодатель вводит неизменность доходов, которые: 1) учитываются при определении межбюджетных трансфертов<sup>1</sup>, и 2) не учитываются при

определении межбюджетных трансфертов<sup>2</sup>. Доходы местных бюджетов, которые не учитываются при определении объема межбюджетных трансфертов, направляются на покрытие расходов по реализации полномочий органов местного самоуправления, определенных в Законе Украины «О местном самоуправлении в Украине» как собственные полномочия этих органов. Различают доходы, которые не учитываются при определении объема межбюджетных трансфертов, и доходы в общий и специальный фонды местного бюджета.

Таким образом, на сегодня решение проблемы согласованности конструкций доходных частей бюджетов предполагает разрешение ее на двух уровнях. Во-первых, на межотраслевом уровне, который предполагает упорядочение и согласование подобных отношений на границе финансового, административного законодательства, законодательства, регулирующего отношения в сфере государственного строительства. Во-вторых, появление и использование сквозных конструкций доходных частей на уровне доходов бюджетов – доходов Государственного бюджета Украины, доходов местных бюджетов.

*Опубликовано: Очерки бюджетно-правовой науки современности : монография / под общ. ред. Е. Ю. Грачёвой и Н. П. Кучерявенко. – М. ; Харьков : Право, 2012. – С. 326–360.*

<sup>1</sup> Статьи 64, 66 Бюджетного кодекса Украины // Ведом. Верхов. Рады Украины. – 2010. – № 50–51. – Ст. 572.

<sup>2</sup> Статья 69 Бюджетного кодекса Украины // Ведом. Верхов. Рады Украины. – 2010. – № 50–51. – Ст. 572.