

Д. О. Білінський,  
к.ю.н., доцент кафедри фінансового права,  
Національний юридичний університет імені  
Ярослава Мудрого

## ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКОВИХ НАДХОДЖЕНЬ ЯК СКЛАДОВОЇ ПУБЛІЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ СИСТЕМИ

*У статті досліджено структуру публічної фінансової системи, а також визначено місце податкових надходжень у її складі. Зазначено, що традиційна чотириланкова структура фінансової системи підлягає перегляду. Зроблено висновок щодо посилення ролі податків і зборів у публічній фінансовій системі.*

*В статтє исслєдована структура публичной финансової системи, а также определєно место налоговых поступлений в ее составе. Отмєчено, что традиционная четырехзвенная структура финансовой системы подлежит пересмотру. Сделан вывод относительно усиления роли налогов и сборов в публичной финансовой системе.*

*This paper attempts to deepen scientific knowledge about the structure of public finances, and to determine the place of tax revenues as part of the public financial system. It should be noted that the structure of the financial system, subject to revision. This is due primarily to a significant change in economic relations, as compared with the period, which formed the basic idea of the structure of the financial system. Taxes, fees and other mandatory payments – not only the main source of income, but also a powerful regulator. They act as a guarantor of social security and create the material basis of state and local governments. It should be noted that the beginning of the study of the legal regulation of social relations associated taxes and fees, which coincides with the start of legal research in general. Mention compulsory payments levied on people for the maintenance of state power, we find many monuments legal culture.*

*The tax system of Ukraine in modern times is developing dynamically and contradictory. This is due to the complex economic and political processes in the country and also the development of complex and controversial legislation that governs it. There is no doubt that the complexity of the problems of the tax legislation of Ukraine the main objective reasons – economic problems, but at the same time it is due to imperfections in many ways and subjective factors, one of which is a lack of clarity in the provisions of the regulations, legal inconsistency rules that they contain, among themselves and with the provisions of other legal acts, insufficient preparation of draft laws and other legal acts.*

*It should be noted that there are some discrepancies between the rules of tax and budget legislation to describe the state taxes and fees. Thus, in Part 2 of Art. 9 Budget Code of Ukraine states that tax revenues are recognized in the tax laws of Ukraine national taxes and duties (mandatory payments) and local taxes and duties (mandatory payments). The traditional structure of the financial system, subject to revision. This is primarily due to a significant change in economic relations, as compared with the period when these were formed structure of the financial system. For example, finance and utility companies do not have such an important role in shaping public revenue, which was given to him while working in a command economy. The reverse trend is observed characteristics of tax revenues.*

**Ключові слова:** публічна фінансова система, публічні грошові фонди, податкові надходження, податкова система, податки і збори.



На сучасному етапі розвитку фінансово-правової науки все більшого значення набувають дослідження системоутворювальних категорій. Пов'язано це насамперед з необхідністю у з'ясуванні сутності тих базових категорій, які є стрижнями для здійснення фінансово-правового регулювання. Однією з таких системоутворювальних категорій є публічна фінансова система. Потрібно зауважити, що основні уявлення про складові публічної фінансової системи, на яких базуються сучасні дослідження, сформовані ще в радянський період. Сучасні дослідження фінансової системи, разом із іншими фінансово-правовими категоріями, мають місце у працях О. Ю. Грачової [1], С. В. Запольського [2], М. П. Кучерявенка [3], О. А. Лукашева [4] та ін. Окремо варто звернути увагу на монографію Е. Д. Соколової [5], у якій розглянуто правові основи фінансової системи.

Так, у структурі фінансової системи традиційно виділяють бюджетну систему, обов'язкове державне страхування, державний кредит і фінанси підприємств. Вважаємо, що публічну фінансову систему потрібно розглядати як динамічну категорію, отже, і складові цієї системи з розвитком економічних відносин видозмінюються, перерозподіляється значення окремих елементів усередині фінансової системи. Цілком справедливою є думка Е. Д. Соколової [5, с. 11] про те, що зміни, які відбулися в політичній та соціально-економічній сферах суспільства після розпаду СРСР, не могли не вплинути на зміст і структуру фінансової системи країни. Ураховуючи викладене вище, метою статті є поглиблення наукових знань щодо публічної фінансової структури, а також визначення місця податкових надходжень у її складі.

Одна з істотних змін у структурі публічної фінансової системи – це посилення ролі податків і зборів як основних джерел доходів публічних грошових фондів. Так, у структурі доходів Державного бюджету України на 2014 рік податкові надходження становлять понад 80 % [6]. Для порівняння: у структурі дохідної частини державних бюджетів СРСР (1985–1990 рр.) частка податкових надходжень (податок з обороту) коливалася в межах 20–30 % [7]. У зв'язку з цим потрібно більш детально розглянути питання визначення місця податкових надходжень у публічній фінансовій системі.

Податки, збори, інші обов'язкові платежі є не тільки головним джерелом надходжень до бюджетів, а й потужним регулятором. Вони виступають гарантом соціального захисту громадян і створюють матеріальну основу держави та місцевого самоврядування. Необхідно зазначити, що початок вивчення правового регулювання суспільних відносин, пов'язаних зі сплатою податків і зборів, збігається з початком правових досліджень взагалі. Згадку про обов'язкові платежі, що стягуються з населення для утримання органів державної влади, знаходимо у багатьох пам'ятках правової культури (Закони царя Хаммурапі, Руська Правда та ін.) [8, с. 6–7].

Варто погодитися з М. П. Кучерявенком [3, с. 278], що поняття «податкова система» не є виключно категорією податкового права. Вона посідає певне місце на стику бюджетного та податкового права. З одного боку, податкове право регулює відносини щодо надходження коштів до

дохідної частини бюджетів, але з іншого – це фактично і є відносини формування дохідної частини бюджетів, які охоплюються бюджетним правом. М. П. Кучерявенко акцентує увагу на тому, що в більшості випадків використовуються бланкетні норми та бюджетні правовідносини не деталізують особливості надходження до бюджетів доходів у вигляді податків і зборів.

Проте потрібно зауважити, що є певна неузгодженість між нормами податкового та бюджетного законодавства. Так, у ч. 2 ст. 9 Бюджетного кодексу України зазначено, що податковими надходженнями визнаються встановлені законами України про оподаткування загальнодержавні податки і збори (обов'язкові платежі) та місцеві податки і збори (обов'язкові платежі) [10].

У чинному податковому законодавстві в п. 6.3 ст. 6 Податкового кодексу України [11] указується на те, що сукупність загальнодержавних і місцевих податків і зборів, що стягуються у визначеному цим Кодексом порядку, становить податкову систему України. У коментарі до Податкового кодексу України справедливо відзначається, що, на відміну від редакції Закону України «Про систему оподаткування», законодавець відмовився від використання поняття «система оподаткування». Чинний Податковий кодекс України використовує категорію «податкова система». На перший погляд принципів змін не відбулося, і в будь-якому випадку мова йде про сукупність податків і зборів. Проте видається, що використання поняття «податкова система» є доцільним. По-перше, саме таке визначення для сукупності всіх податків і зборів використовується податковими законодавствами пострадянських держав. По-друге, зміст поняття «оподаткування» значно ширший від того, яким він був у минулому. Оподаткування охоплює не тільки вичерпний перелік податків і зборів, а й процесуальне забезпечення їх появи (введення, зміни, скасування) та справляння. Саме тому перехід до використання категорії «податкова система», на думку авторів коментаря до Податкового кодексу України [12, с. 30], видається доречним. Водночас існує потреба в узгодженні положення ч. 2 ст. 9 Бюджетного кодексу України та п. 6.3 ст. 6 Податкового кодексу України, щоб прийти до єдиного поняття.

Варто погодитися з М. П. Кучерявенком [9, с. 35], що поняття «податкова система» не викликає широкої дискусії у спеціальній літературі. Багато визначень зачіпають сутність податкової системи як сукупності податків, зборів, платежів. Так, І. І. Янжул розглядає систему податків як комбінацію різних податків, побудовану «... за вказівкою вищих принципів податного оподаткування для покриття державних витрат» [13, с. 6–7]. Автор звертав увагу на важливу проблему – співвідношення різного виду платежів у цій комбінації, а також підкреслював, що для здійснення спільності і рівномірності оподаткування необхідна саме система податків.

О. М. Горбунова так визначає податкову систему: «... сукупність податків, зборів, мита та інших обов'язкових платежів до бюджетів різних рівнів та державних позабюджетних фондів, що встановлюються на принципах і в порядку, визначених федеральними законами РФ, та стягуються на території РФ, становлять податкову систему Російської Фе-



дерації» [14, с. 182]. С. Г. Пепеляєв розглядає податкову систему як «... сукупність існуючих у даний момент у конкретній державі істотних умов оподаткування» [15, с. 80]. До істотних умов, на думку С. Г. Пепеляєва, потрібно віднести такі: порядок встановлення та введення в дію податків; види податків (система податків); порядок розподілу податків між бюджетами різних рівнів, права та обов'язки платників податків; форми і методи податкового контролю; відповідальність учасників податкових відносин; способи захисту прав та інтересів платників податків.

Податкова система України в сучасний період розвивається динамічно і суперечливо. Це зумовлено складними економічними і політичними процесами в державі і одночасно складним та суперечливим розвитком законодавства, яке її регулює. Безперечно, що труднощі у розвитку податкового законодавства України виникають головним чином через об'єктивну причину – економічні проблеми, але разом з тим його недосконалість пов'язана здебільшого з суб'єктивними факторами, одним з яких є нечіткість положень нормативних актів, неузгодженість правових норм, які в них містяться, між собою і з положеннями інших нормативно-правових актів, недостатній рівень підготовки проектів законів та інших нормативно-правових актів.

Аналізуючи становлення податкового законодавства в незалежній Україні, М. П. Кучерявенко [3, с. 682] виділяє три основні етапи формування податкової системи: перший – це становлення радянської податкової системи в Україні на початку 90-х років; другий охоплює період 1992–1996 рр.; третій – 1997–2001 рр. Звичайно, ураховуючи рік написання монографії, можна додати і наступні етапи розвитку податкового законодавства. Зокрема, важливою віхою у розвитку податкового законодавства стало ухвалення 2 грудня 2010 року Податкового кодексу України [11]. Незважаючи на наявні недоліки в цьому кодифікованому акті, все-таки прийняття такого документа є позитивним у розвитку податкового законодавства, оскільки кодифікація, будучи більш досконалою формою систематизації законодавства, передбачає обробку нормативно-правових актів, що охоплює не тільки повторення, а й суперечності, усуває прогалини і тим самим забезпечує цілісність, внутрішню узгодженість і повноту правового регулювання суспільних відносин. Кодифікація податкового законодавства охоплює обробку норм права, зведення їх у юридично і логічно впорядковану систему і створення на цій основі нового, єдиного кодифікованого акта – Податкового кодексу України.

Таким чином, динамічний розвиток податкової системи, зростання ролі податкових платежів у структурі публічних доходів – ці та інші фактори спонукають до переоцінки місця податкової системи в публічній фінансовій системі. Певні передумови для цього можна знайти і у працях радянських учених-фінансистів. Так, С. Д. Ципкін [16, с. 4] поряд з такими традиційними елементами фінансової системи, як бюджетна, кредитна і т. д., виділяє окрему складову – податкову систему. У публічний сектор фінансової системи Російської Федерації, на думку О. С. Ємельянова [17, с. 9], входить і податкова система, що охоплює всі податки та збори,

що стягуються на території Росії, а також органи, що здійснюють їх організацію та податковий контроль. У цілому, підтримуючи підхід автора щодо складу фінансової системи та податкової системи, необхідно вказати на неприпустимість змішування двох підходів до розуміння фінансової системи (як сукупності інститутів і як сукупності державних органів).

Потрібно додати, що традиційна чотириланкова структура фінансової системи підлягає перегляду. Пов'язано це насамперед з істотною зміною економічних відносин порівняно з тим періодом, коли формувалися такі уявлення про структуру фінансової системи. Наприклад, фінанси державних і комунальних підприємств не мають такого істотного значення у формуванні публічних доходів, яке їм відводилося в період функціонування адміністративно-командної економіки. Зворотна тенденція, як уже зазначалося, характерна для податкових надходжень.

### Список використаної літератури

1. Грачева Е. Ю. Финансовое право России : учебник / Грачева Е. Ю., Куфакова Н. А., Пепеляев С. Г. – М. : ТЕИС, 2005. – 231 с.
2. Запольский С. В. Теория финансового права : Научные очерки / Запольский С. В. – М. : РАП, 2010. – 372 с.
3. Кучерявенко М. П. Податкове право України : академічний курс : [підручник] / Кучерявенко М. П. – К. : Всеукр. асоц. видавців «Правова єдність», 2008. – 701 с.
4. Лукашев О. А. Теоретичні проблеми системи фінансового права : [монографія] / Лукашев О. А. – Х. : Право, 2010. – 304 с.
5. Соколова Э. Д. Правовые основы финансовой системы России / Соколова Э. Д.; отв. ред. Е. Ю. Грачева. – М. : ИД «Юриспруденция», 2006. – 112 с.
6. Про Державний бюджет на 2014 : Закон України : від 16.01.2014 р. № 719-VII // Голос України. – 2014. – № 10.
7. Государственный бюджет СССР [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://istmat.info/node/437>.
8. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6 т. Т. 1 : Генезис налогового регулирования : в 2 ч. Ч. 2 / Кучерявенко Н. П. – Х. : Легас, 2002. – 791 с.
9. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6 т. Т. 3 : Учение о налоге / Кучерявенко Н. П. – Х. : Легас, 2005. – 600 с.
10. Бюджетный кодекс Украины : від 08.07.2010 р. № 2456-VI // Голос України. – 2010. – № 143.
11. Податковий кодекс України : від 02.12.2010 р. // Офіційний вісник України. – 2010. – № 92.
12. Податковий кодекс України : науково-практичний коментар : у 3 ч. / Кучерявенко М. П., Самсін І. Л., Темкіжева І. Х. та ін.; за ред. М. П. Кучерявенка та І. Х. Темкіжева. – Х. : Право, 2012. – Ч. 1. – 810 с.
13. Янжул И. И. Основные начала финансовой науки : учение о государственных доходах / Янжул И. И. – М. : Статут, 2002. – 555 с.
14. Финансовое право : учебник / [под ред. О. Н. Горбуновой]. – М., 1996. – 399 с.
15. Основы налогового права : учебно-метод. пособие / [под ред. С. Г. Пепеляева]. – М. : Инвест Фонд, 1995. – 496 с.
16. Цыпкин С. Д. Финансово-правовые институты, их роль в совершенствовании финансовой деятельности советского государства / Цыпкин С. Д. – М. : Изд-во Моск. ун-та, 1983. – 80 с.
17. Емельянов А. С. Введение в финансовое право : курс лекций / Емельянов А. С. – Тюмень : Тюменский юрид. ин-т МВД России. – 2000. – 139 с.

*Стаття надійшла до редакції 01.04.2014 р.*