УДК 347.73

Плотнікова Катерина Олексіївна,
аспірант кафедри фінансового права
Національного юридичного університету
імені Ярослава Мудрого

СПІВВІДНОШЕННЯ ПОДАТКОВИХ ТА НЕПОДАТКОВИХ НАДХОДЖЕНЬ ЯК ДЖЕРЕЛА ФОРМУВАННЯ ДОХОДНОЇ ЧАСТИНИ БЮДЖЕТУ

Стаття присвячена дослідженню податкових та неподаткових надходжень. Саме поглиблений аналіз цих понять є досить важливим і актуальним, тому що саме податкові і неподаткові надходження є основними джерелами формування доходної частини бюджету. В статті розглядаються погляди вчених стосовно співвідношення податкових та неподаткових джерел формування бюджетів та звертається увага на досвід інших країн, що також є актуальним для поглибленого вивчення зазначеного питання.

Ключові слова: *податкові надходження, неподаткові надходження, доходи бюджету, кошти, платники, Державний бюджет, місцеві бюджети, платежі.*

Постановка проблеми. Податкові надходження, виступаючи одним із головних системоутворюючих джерел формування доходів бюджету не виключають змістовного впливу на формування бюджетів і інших джерел, які віднесено до бюджетних доходів згідно ст. 9 Бюджетного кодексу [1]. Цілісне дослідження цієї проблеми неможливе без аналізу змісту інших доходних джерел бюджету.

Аналіз останніх досліджень публікацій. Питання співвідношення податкових та неподаткових надходжень було об'єктом розгляду та ґрунтовних наукових досліджень таких вчених як: Б. Н. Іванова [4], М. П. Кучерявенко [6; 7; 8], В. В. Левковича [9; 10], О. А. Музики [11], С. Д. Ципкіна [15] та ін. Однак, з погляду на стрімкий характер наукових пошуків та постійне удосконалення законодавства, питання стосовно співвідношення податкових та неподаткових надходжень як джерела формування доходної частини бюджету потребує додаткової уваги та більш досконалого розгляду.

Постановка завдання. Здійснення поглибленого науково-теоретичного дослідження проблемних питань співвідношення податкових та неподаткових надходжень як джерела формування доходної частини бюджету.

Виклад основного матеріалу дослідження. Проблема співвідношення податкових та неподаткових джерел формування бюджетів не є виключно новою. Різні аспекти цього явища аналізували ще радянські фахівці. Так, С. Д. Ципкін звертав увагу на те, що справляння обов'язкових платежів можна проводити двома засобами – податковим і неподатковим, а поділ доходу бюджету-на податкові і неподаткові, за методами вилучення коштів має значення не тільки для суто фінансової, але й для юридичної характеристики системи доходів [15, с. 40-41]. Треба беззаперечно погодитись із твердженням дослідника, бо саме розподілення доходів на податкові та неподаткові дуже влучно відображають юридичну характеристику системи бюджетних доходів. Справа в тому, що при цьому підході акцентується увага на розмежуванні юридичних режимів

© Плотнікова К.О., 2016

забезпечення надходжень (підстава, процедура, наслідки і т.д.). Так, підставою справляння податків є безпосередньо виконання податкового обов'язку, тоді як для неподаткових надходжень підставою може бути низка інших обставин (правопорушення – для застосування санкції; юридично значуща дія – для сплати державного мита і т.д.).

Б. Н. Іванов у той же час зазначав, що у зв'язку з різноманітними методами мобілізації фінансових ресурсів в загальнодержавний фонд коштів і, відповідно, з відмінностями в характеристиці фінансових відносин, які регулюються правовими нормами, можна виділити три основні фінансово-правові інститути: обов'язкові платежі державних підприємств і організацій в бюджет і податкове право; неподаткові доходи; державний кредит [4, с. 51-52]. По-перше, навряд чи в радянський час доречно було пов'язувати доходи бюджету із фінансовими ресурсами. Ми вже звертали увагу на те, що бюджетні відносини пов'язані саме з грошима, тому точніше було б акцентувати увагу на коштах або грошах, за рахунок яких формуються доходи бюджетів. По-друге, нам складно погодитись з подібною класифікацією основних фінансово-правових інститутів. В запропонованому Б. Н. Івановим підході, до фінансово-правових інститутів віднесено обов'язкові платежі державних підприємств і організацій, неподаткові доходи і т.д. Але будь-який правовий інститут-це сукупність правових норм, тоді як автор зосереджує увагу на формах платежів. На наш погляд може йтися про інститут неподаткових доходів чи інститут державного кредиту і т.д. По-третє, в авторському положенні йдеться про існування інституту обов'язкових платежів державних підприємств і організацій в бюджет і податкове право. Погоджуючись з цим, хотілося б звернути увагу на те, що на сьогодні таке визначення цього інституту не актуальне.

Справа в тому, що податкове навантаження в СРСР зосереджувалось перш за все на колгоспи та кооперативні організації, фізичних осіб. Державні підприємства та організації на перший погляд не сплачували податки .

Однією із форм вилучення в дохід Державного бюджету СРСР частини чистого доходу суспільства були платежі з прибутку. Розмір цих платежів залежав як від суми прибутку підприємств і господарських організацій, так і від частини, залишеної безпосередньо в їх розпорядженні для покриття планових витрат і утворення фондів економічного стимулювання.

Розмір прибутку і напрямок визначалися балансом доходів і витрат (фінансовим планом) підприємств і господарських організацій, які складалися із чотирьох взаємопов'язаних між собою розділів. До першого розділу включалися всі доходи підприємства, до другого-всі витрати, третій розділ – кредитні відносини, четвертий розділ-відносини підприємства з бюджетом. Якщо витрати перевищували доходи, відсутня підприємству сума покривалася за рахунок прибутку інших підприємств або коштів державного бюджету. Плата за фонди була спрямована на більш ефективне використання виробничих фондів.

Вільний надлишок прибутку займав значне місце в платежах державних підприємств і організацій в доходи державного бюджету. Фактичним прибутком підприємств і організацій вважалась сума по звітному балансу.

Ряд підприємств і організацій на підставі рішення Ради Міністрів СРСР звільнялись від сплати до бюджету відрахувань від прибутку.

На підприємствах, що діяли в сприятливих природніх умовах, продуктивність труда була вища і при реалізації продукції за оптовими цінами виникав додатковий прибуток. Цей прибуток був джерелом для встановлення фіксованих (рентних) платежів. Фіксовані платежі вводились для регулювання рентабельності всередині галузі в тому випадку, якщо до неї не застосовувались розрахункові ціни.

Платниками фіксованих платежів до бюджету були державні підприємства, що були на господарському розрахунку, які мали самостійний баланс, а також розрахунковий баланс, а також розрахунковий рахунок в банківському закладі. Розміри фіксованих платежів до бюджету, в твердих сумах з одиниці виміру продукції, затверджувалися і контролювалися Державним комітетом СРСР, за цінами за узгодженням з Міністерством фінансів СРСР і відповідними міністерствами і відомствами у порядку, передбаченому для затвердження цін [2, с. 621-638].

Сучасне регулювання податкових відносин базується на принципі єдності суб'єктного складу і серед зобов'язаних осіб виділяються так само державні підприємства як платники податків у випадках, коли у них виникає відповідний податковий обов'язок. Саме тому уявлення Б. Н. Іванова на структуризацію фінансово-правових інститутів вимагає коригування.

Визначаючи неподаткові доходи, як врегульовані правовими нормами обов'язкові та добровільні платежі до державного та місцевого бюджетів, державних цільових фондів, позабюджетних фондів, які вносяться юридичними та фізичними особами, В. В. Левкович підкреслював, що вони мають, як правило, цільовий, відплатний або компенсаційний характер і не залежать від доходу (прибутку) платника [9, с. 41]. Виходячи з того, як визначено неподаткові надходження в Бюджетному кодексі України, складно погодитись з акцентом на добровільність, відплатність і т.д. платежів, які входять до неподаткових доходів. Відповідно до ч. 3 ст. 9 Бюджетного кодексу України, неподаткові надходження включають доходи від власності та підприємницької діяльності; адміністративні збори та платежі, доходи від некомерційної господарської діяльності; інші неподаткові надходження [3]. Але навряд чи якась із цих складових пов'язується з добровільністю та відплатністю.

По відношенню до категорії неподаткових надходжень застосовується, іноді, синонімічне поняття «інші доходи».

З цього приводу А. М. Чвалюк зазначає, що в деяких країнах взагалі в бюджетному законодавстві взагалі використовується категорія «інші доходи». До таких країн належить Киргизька Республіка. Він також зазначає, що в окремих країнах неподаткові надходження складають істотну частину доходів бюджету. Це стосується, наприклад, Японії або Монголії [16, с. 108]. З цього приводу деякі автори визнають, що у державах із значною державною часткою економіки неподаткові надходження у вигляді дивідендів та доходів державних підприємств відіграють досить суттєву роль у бюджетній структурі [13, с. 2-4]. С. Гельбах пише, що держава або її агенти можуть претендувати на частку економічного виробництва через неподаткові кошти, зокрема дивіденди з державної власності, оплату натурою для державних служб або позабюджетні платежі. Він зазначає, що частка власності в бізнесі, контроль та інформація, забезпечена власністю, полегшують їх збори, насамперед з великих платників [18, с. 21].

Аналізуючи структуру податкових надходжень О. П. Орлюк вказує, що серед податкових доходів, які в значному обсязі формують доходну частину Державного бюджету України, виділяються митні платежі (мито, що стягується митницею, та державне мито), рентні і ресурсні платежі та інші надходження [12, с. 330]. Погоджуючись в цілому з цим твердженням, хотілося б звернути увагу на необхідність розмежування в системі митних платежів, мита, та митних зборів. Якщо мито відноситься до системи обов'язкових платежів, які мають податкову природу і пов'язуються з перетинанням митного кордону держави, то митні збори в значному своєму вигляді є платою за певні дії чи послуги (збір за зберігання на митному складі і т.д.).

В. В. Левкович до неподаткових доходів включає державне мито, реєстраційні збори, плату за ліцензії та інші послуги, що надаються державою, збори до державних цільових фондів, надходження пов'язані з використанням майна, яке є державною власністю (плата за спеціальне використання природних ресурсів, надходження від приватизації державного майна, орендна плата, тощо), доходи штрафного та компенсаційного характеру, добровільні внески фізичних та юридичних осіб, доходи від проведення грошово-речових лотерей та інші. Звертаючи увагу на неоднорідність такої групи державних доходів, він підкреслює, що «… їх об'єднує одна ознака негативного плану: всі вони не є податками» [10, с. 278]. Складно зрозуміти, що автор має під ознакою негативного плану. Більш того, наголос на тому, що подібні платежі не є податками, зовсім не відображає чіткого критерію класифікації. У багатьох випадках справляння податків здійснюється в режимі зборів, тоді як іноді збори за своєю природою відносяться до класичних податків.

Яскравим прикладом цього було справляння до 2011 року акцизного збору, який за своєю природою був класичним податком.

Акцизи найчастіше визначаються як непрямі податки на певні товари, які включаються до ціни товару і які сплачуються покупцями. Необхідно звернути увагу на суперечливі моменти в діючому визначенні акцизного збору. Перш за все невдала назва самого платежу – збір. І історично, і за змістом це різновид обов'язкового платежу є класичним видом податку.

Аналіз змісту акцизного збору приводить до виокремлення найважливіших ознак, що характеризують саме цей податок [1, с. 86]. Р. А. Шепенко виділяє дві ознаки акцизу як податку: обов'язковість сплати і індивідуальну безоплатність [17, с. 13].

Акцизний податок, як і податок на додану вартість, є непрямим податком, що включається до ціни товару і сплачується споживачем, а не виробником товару [7, с. 354-365].

В той же час, іноді класичні умовні платежі (збори) тривалий час закріплюється законодавством в якості податків.

Розмежування податків та зборів не є виключно теоретичним питанням. Проблеми співвідношення різних рівнів і видів публічних доходів торкалися багато класиків фінансової науки. Серед них можна виділити А. А. Соколова, І. І. Янжула, Н. Ю. Пришву та інших.

Публічні доходи передбачають формування механізмів, що забезпечують реалізацію функцій та завдань держави, територіальних громад. Система публічних доходів характеризується акумуляцією грошових коштів в різноманітних формах, в залежності від рівня і мети адміністративно-територіального утворення. Враховуючи це, дуже важливо розмежовувати різноманітні види публічних доходів, виходити із формування і забезпечення раціонального механізму співвідношення доходів держави, доходів Державного бюджету, доходів місцевих бюджетів, податків, зборів (обов'язкових платежів).

Співвідношення цих категорій як на рівні законодавчого регулювання, так і на рівні теоретичного осмислення, давно знаходиться в сфері наукових досліджень.

Особливість регулювання таких відносин проявляється в тому, що проблема «доходів» є фактично міжінституціональною і знаходиться на стику бюджетного і податкового права [8, с. 10-15].

О. А. Музика звертаючи увагу на те, що у науці фінансового права неоднозначно викладається критерій розмежування доходів на податкові та неподаткові, пропонує аналізувати неподаткові доходи як економічну категорію, та як правову категорію [11,

с. 4]. Дійсно, багатоаспектність подібної категорії передбачає аналіз подібних понять з різних боків, але на наш погляд в правовому дослідженні основна увага повинна приділятися саме характеристиці їх як правової категорії. Подібній деталізації присвячені роботи і інших авторів [9, с. 41].

В. В. Левкович визначає наступні ознаки неподаткових доходів. По-перше, вони надходять як у бюджети (Державний і місцеві), так і у державні цільові фонди, а також на рахунки державних організацій, які вчиняють певні дії на користь платників. По-друге, неподаткові надходження мають здебільшого цільовий, відплатний або компенсаційний характер. По-третє, неподаткові надходження не залежать від доходу (прибутку) платника. По-четверте, коло їх платників є більш вузьким. По-п'яте, методи мобілізації неподаткових надходжень є як обов'язковими, так і добровільними. По-шосте, нерегулярність, непостійність сплати податкових надходжень. По-сьоме, фактом виникнення правовідносин щодо сплати платежу може служити волевиявлення платника. По-восьме, стороною у правовідносинах з приводу сплати платежу може виступати неспеціалізований фінансовий орган [9, с. 42].

Навряд чи з такою класифікацією можна беззаперечно погодитись. Справа в тому, що багато із них можна віднести не лише до податкових доходів, а й до податкових надходжень (надходять як у Державний бюджет, так і у місцевий; мають цільовий характер і т.д.). В той же час, в твердженні цього автора є і принципова помилка з якою ми не можемо погодитись. Йдеться про те, що неподаткові доходи надходять на рахунки державних організацій! Але ж це доходи бюджету, і тому, незрозуміло, як вони можуть надходити на рахунки державних організацій, коли в момент сплати зараховуються на відповідний казначейський рахунок бюджету. Крім цього, не можемо погодитись з тим, що стороною у правовідносинах з приводу сплати платежу може виступати неспеціалізований фінансовий орган. З одного боку, це вимагає додаткових пояснень. З іншого боку, у фінансовому правовідношення дві сторони: владна та зобов'язана, які можуть бути представлені низкою суб'єктів. Скоріше за все, подібний орган може бути суб'єктом, але не стороною такого правовідношення.

Деякі науковці визначають неподаткові доходи як платежі, що класифікуються за характером надходження до бюджету, і включають відшкодувальні операції від прямого надання державою різних видів послуг і продажу товарів. Наприклад, доходи від державної власності і підприємницької діяльності, прибуток або відсотки у вигляді емісійного доходу та інше. Також відносять деякі безвідплатні платежі у вигляді штрафів або інших санкцій за порушення законодавства, а також всі добровільні неповоротні поточні надходження з недержавних джерел [5, с. 82]. Як зазначає А. М. Чвалюк, що інші автори вважають, що в Україні за останні роки неподаткові надходження бюджету змінилися як за складом, так і за структурою, оскільки на сьогодні значну частину таких доходів складають власні надходження бюджетних установ, надходження від приватизації майна та надходження від перевищення валових доходів над видатками Національного банку України [14, с. 56].

На наш погляд, таке уявлення не збігається із змістом ст. 9 Бюджетного кодексу України. Відповідно до неї бюджетні доходи включають: податкові надходження, неподаткові надходження, доходи від операцій з капіталом та трансферти [3]. Тоді як неподаткові надходження складаються із доходів від власності та підприємницької діяльності, адміністративних зборів та платежів, доходів від некомерційного та побічного продажу, надходження від штрафів та фінансових санкцій, інших неподаткових надходжень [3]. Навряд чи до останнього ми можемо віднести кошти, які надходять в режимі запозичення. Більш того, принципово необхідно визначитись чи можемо ми

взагалі віднести запозичення до доходів. Справа в тому, що позичені кошти підлягають поверненню. Більш того, повернення їх супроводжується сплатою відсотків. Тобто, повертається сума більша за отриману. Зрозуміло, що в межах окремого бюджетного періоду ще можна знайти аргументи щодо віднесення позичених коштів до бюджетних доходів, але в межах терміну запозичення навряд чи їх можна характеризувати як надходження.

Висновки. *З*як підсумок необхідно зазначити, що податкові та неподаткові надходження є важливими категоріями для бюджетної системи в цілому, оскільки вони є джерелами формування доходної частини бюджету.

Список використаних джерел

1. Бех Г. В. Правовое регулирование косвенных налогов в Украине : Монография / Г. В. Бех ; Под ред. Н. П. Кучерявенко. – Харків : Легас, 2003 . – 123 с.
2. Бюджетная система России: учеб. / под ред. Г. Б. Поляка. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 1999. – 710 с.
3. Бюджетний кодекс України :Відом. Верховної Ради України від 08.07.2010 № 2456-VI. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua /laws/show/2456-17.
4. Иванов Б. Н. О системе советского финансового права / Б. Н. Иванов // Труды ВЮЗИ. –Т. IX. – М., 1967. – С. 51-52.
5. Исчисление налоговых и неналоговых платежей // Главный бухгалтер – 2000. – № 7. – С. 82.
6. Кучерявенко Н. П. «Курс налогового права .В 6 т. Т I : Генезис податкового регулювання : У 2 ч. – Ч.2. – Х. : Легас, 2002. – С. 621-638.
7. Кучерявенко Н. П. «Курс налогового права. В 6 т. Особенная часть Т. IV : Косвенные налоги. – Х.: Право, 2007. – С. 354–365.
8. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права. В 6 т. Т. III: Учение о налоге. – Х. : Легас; Право, 2005. – С. 1015.
9. Левкович В. Поняття і правова природа неподаткових надходжень / В. Левкович // Фінанси України. – 2004. – №10. – С. 41.
10. Левкович В. В. Поняття і правова природа неподаткових доходів / В. В. Левкович // Вісник Львівського університету. – Серія юридична; Вип. 36. – 2001.
11. Музика О. А. Правове регулювання неподаткових доходів місцевих бюджетів України: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / О. А. Музика. – К., 2005. – с.4.
12. Орлюк О. П. Фінансове право: навч. посіб. / О. П. Орлюк. – К. : Юрінком Інтер, 2003. – 527 с.
13. Основные направления социально-экономического развития Республики Беларусь на период до 2010 года // Белорусский Экономический Журнал. – 2000. – № 2. – С. 2-4.
14. Фінансове право: навч.-метод. посіб. – Ірпінь: Академія ДПС України, 2003. – 256 с.
15. Цыпкин С. Д. Доходы государственного бюджета СССР. Правовые вопросы / С. Д. Цыпкин. – М., 1973. – 221 с.
16. Чвалюк А. М. Правові основи формування Державного бюджету України : дис… какдид. юрид наук : 12.00.07 / Чвалюк Андрій Миколайович. – Донецьк, 2008. – 230 с.

17. Шепенко Р. А. Акцизы / Р. А. Шепенко. – М.: Дело, 2001. – 224 с.
18. Gehlbach S. Taxability and the Social Contract / S. Gehlbach / University of Wisconsin. – Madison and CEFIR. – 2003.

Плотникова К. А. Соотношение налоговых и неналоговых поступлений как источника формирования доходной части бюджета

Статья посвящена исследованию налоговых и неналоговых поступлений. Именно углубленный анализ этих понятий является весьма важным и актуальным, так как именно налоговые и неналоговые поступления являются основными источниками формирования доходной части бюджета. В статье рассматриваются взгляды ученых относительно соотношения налоговых и неналоговых источников формирования бюджетов и обращается внимание на опыт других стран, что также является актуальным для углубленного изучения данного вопроса.

Ключевые слова: н*алоговые поступления, неналоговые поступления, доходы бюджета, средства, плательщики, Государственный бюджет, местные бюджеты, платежи.*

Plotnikova K. A. Ratio of tax and non-tax revenues as a source of formation of a profitable part of the budget

The article is devoted to investigation of tax and non-tax revenues. This in-depth analysis of these concepts is very important and urgent, as it is tax and non-tax revenues are the main sources of formation of budget revenues. In the article the scientists views on the relation of tax and non-tax sources of budget and draws attention to the experience of other countries, which is also important for the in-depth study of the issue.

Key words: *tax revenues, non-tax revenues, revenues, funds, taxpayers, the State budget, local budgets and payments.*

Надійшла до редакції 7 листопада 2016 р.