

## **Einige Probleme der rechtlichen Regelung der Einnahmen des ukrainischen Staatshaushalts**

*Dr. Doz. Oleg Ilnitzkij*

*Dr. iur., Dozent am Lehrstuhl für Verwaltungsrecht und Finanzrecht  
an der juristischen Fakultät*

*der Lemberger Nationalen Universität Ivana Franka,  
Ukraine*

Die Einnahmen des Staatshaushaltes sind wichtige Elemente des staatlichen Systems, da sie das Funktionieren der staatlichen Einrichtungen durch deren Finanzierung gewährleisten. Doch muss das System der öffentlichen Einnahmen auch entsprechend organisiert sein, um diese Aufgabe erfüllen zu können.

Für das haushaltsrechtliche System der Ukraine sind heute Entwicklungen in diese Richtungen nötig:

- 1) Die Harmonisierung des Begriffs der Haushaltseinnahmen mit vergleichbaren finanzrechtlichen Erscheinungen und die Umsetzung der grundlegenden internationalen Anforderungen beim Verständnis dieses Begriffs, seines Inhalts und seiner Beziehungen im System der öffentlichen Finanzen; die Notwendigkeit der Harmonisierung ergibt sich aus den objektiven ökonomischen Gesetzmäßigkeiten für das Funktionieren des Systems;
- 2) Die Komplettierung der rechtlichen Regelung der Verwaltung der Haushaltseinnahmen mit eindeutigen Regelungen der Zuständigkeiten der Organe, die die Erhebung der Haushaltseinnahmen kontrollieren. Des Weiteren müssen die Professionalität und die Verantwortlichkeit für die Korrektheit der Planungen, der Ausführung und der Ansammlung öffentlicher Ressourcen gesteigert werden (hierzu gehört der Abschluss der Reform der staatlichen Finanzverwaltung auf der Grundlage der Professionalität bei der Verwaltung der Steuern, Abgaben und anderer Pflichtabgaben steuerlichen/fiskalischen Charakters);
- 3) Der Aufbau eines Systems zur Kontrolle der Einnahmeseite der öffentlichen Finanzen und dessen schnelle Einführung, an vorderster Stelle durch die entsprechende rechtliche Ausgestaltung der Kompetenzen des Rechnungshofes als Organ der unabhängigen äußeren

Finanzkontrolle über die Exekutive bei deren Erfüllung ihrer verfassungsrechtlichen Aufgaben – die Ausführung des Haushalts und der Vollzug der Ausgaben.

### **Окремі проблеми правового регулювання доходів бюджету в Україні**

*Ільницький Олег*

*кандидат юридичних наук,*

*доцент кафедри адміністративного та фінансового права*

*юридичного факультету*

*Львівського національного університету імені Івана Франка,*

*Україна*

#### **Постановка проблеми**

Розглядаючи публічні фінанси як відносини з приводу формування розподілу (перерозподілу) та використання публічних фондів коштів, ми завжди аналізуємо їх через постійний дуалізм економічного балансу – дохідну та видаткову частину. Саме дослідження вказаних підгруп у фондах коштів дозволяє відобразити природу взаємозв'язку між ідеальною вартістю, яка існує у соціально-економічному просторі, вираженою у певному еквіваленті, та фондом і діяльністю, яка за його допомогою фінансується. Дохід та видаток у фінансовій сфері є явищами багатоаспектними<sup>1</sup>, а тому, доволі

часто, результати їх дослідження зумовлюються обраним розумінням та напрямком. Однак, сутність правового регулювання доходів та видатків полягає саме у дослідженні за їхнім посередництвом руху коштів в межах конкретного публічного грошового фонду, а тому доходи та видатки розглядаються через призму джерел та окремих фінансових засобів для забезпечення діяльності уповноваженого суб'єкта – розпорядника публічного фонду (держави, територіальної громади, фонду соціального призначення).

Якщо у економічній теорії, взаємозв'язок між дохідною та видатковою частиною є прямим, чітким та послідовним, то з точки зору об'єктивного права, їхнє

---

<sup>1</sup> Див. про це: Нечай А. А. Проблеми правового регулювання публічних фінансів та публічних видатків: Монографія. – Вид. 2-ге,

---

стереотипне. – Чернівці: Рута, 2006. – С. 167–169.

співвідношення є одним з елементів диференціації фінансово-правового режиму. Зокрема, одним із принципів публічної фінансової діяльності, що є, водночас, і її відмінною ознакою від сфери приватних фінансів, визначається пріоритет публічних видатків над публічними доходами.

Однак, занадто однозначне розуміння цього принципу, призвело до того, що сфера доходів у публічних фінансах незаслужено була обділена увагою, що й зумовило появу низки парадоксів та колізій у системі правового регулювання.

**Метою цієї статті** є формулювання певних теоретичних положень, які спрямовані на вирішення засадничих проблем у питаннях правового регулювання доходів бюджету, на підставі порівняльно-правового дослідження законодавства східно-європейських держав.

### **Виклад основного матеріалу**

Принцип пріоритетності у публічних фінансах видатків над доходами зовсім не означає перевагу однієї категорії та означеного нею явища над іншим та їхню структурну відокремленість в межах єдиної та цілісної фінансової діяльності. Радше,

його слід тлумачити, як пріоритетний вектор діяльності держави, яка в силу власної специфічної публічної природи та, до певної міри, юридичної фікційності існування не може послуговуватися звичним приватним фінансовим інтересом – «збагачення», натомість рівень запланованих видатків фінансового періоду визначає необхідний обсяг акумулювання доходів у майбутньому із визначених джерел.

Хоча і такий алгоритм взаємозв'язку не є абсолютним та допускає реверсний взаємний вплив. Практика діяльності Конституційного Суду України останніх років утверджує правореалізаційну позицію, яка піддається жорсткій критиці з точки зору забезпечення прав людини у державі (особливо, соціально-економічних), але при цьому має логічне емпіричне економічне обґрунтування – забезпечення загальносуспільних потреб за рахунок коштів публічних фондів (бюджетів, фондів соціального страхування) (фактично, здійснення видатків) залежить від фінансових можливостей держави (спроможності дохідної частини її бюджету), яка зобов'язана справедливо і неупереджено розподіляти суспільне багатство між

громадянами і територіальними громадами та прагнути до збалансованості бюджету України (п. 1 резолютивної частини Рішення Конституційного Суду України від 25.01.2012 р. № 3-рп/2012<sup>2</sup>, п. 2.1. мотивувальної частини Рішення Конституційного Суду України від 26.12.2011 р. № 20-рп/2011<sup>3</sup>, п. 5 мотивувальної частини Рішення Конституційного Суду України від 08.10.2008 р. № 20-рп/2008<sup>4</sup>). Кризові

<sup>2</sup> Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням правління Пенсійного фонду України щодо офіційного тлумачення положень статті 1, частин першої, другої, третьої статті 95, частини другої статті 96, пунктів 2, 3, 6 статті 116, частини другої статті 124, частини першої статті 129 Конституції України, пункту 5 частини першої статті 4 Бюджетного кодексу України, пункту 2 частини першої статті 9 Кодексу адміністративного судочинства України в системному зв'язку з окремими положеннями Конституції України від 25.01.2012 р. № 3-рп/2012 // Офіційний вісник України. – 2012. – № 11. – ст. 422.

<sup>3</sup> Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційними поданнями 49 народних депутатів України, 53 народних депутатів України і 56 народних депутатів України щодо відповідності Конституції України (конституційності) пункту 4 розділу VII «Прикінцеві положення» Закону України «Про Державний бюджет України на 2011 рік» від 26.12.2011 р. № 20-рп/2011 // Офіційний вісник України. – 2012. – № 3. – ст. 100.

<sup>4</sup> Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням Уповноваженого Верховної Ради України з прав людини щодо відповідності Конституції України (конституційності) положень підпункту «б» підпункту 4 пункту 3 статті 7 Закону України «Про страхові тарифи на загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності», пункту 1,

явища у макроекономічних процесах України засвідчують не лише нормативну, але й фактичну обґрунтованість озвученого підходу.

І хоча законодавство акцентує свою увагу на нормативному значенні саме виконання видаткової частини фінансово-планових актів, в умовах обмежених фінансових можливостей, належне планування, своєчасне і повне надходження доходів є частиною фінансової діяльності, запорукою успішності якої є належний рівень правового регулювання, чітке та неухильне дотримання законодавчих норм та організована інституційна система адміністрування доходів. Таким чином, аналіз системи публічних доходів є важливим елементом дослідження публічних фінансів, даючи відповіді на питання щодо шляхів забезпечення економічної безпеки держави, максимального виконання нею покладених завдань та функцій, а отже – задоволення інтересів громадян та інших осіб, що

абзацу третього пункту 5, пункту 9, абзаців другого, третього пункту 10, пункту 11 розділу I Закону України «Про внесення змін до Закону України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності» (справа про страхові виплати) від 08.10.2008 р. № 20-рп/2008 // Офіційний вісник України. – 2008. – № 80. – ст. 2698.

перебувають під фінансовою юрисдикцією держави.

Оскільки, на сьогодні, в Україні основним публічним централізованим фондом коштів універсального та координуючого характеру є бюджети її національної бюджетної системи, що об'єднують усю систему коштів публічної сфери (в тому числі, позабюджетних фондів цільового призначення (Пенсійний фонд України) або й підприємницьких суб'єктів господарювання (Національна акціонерна компанія «Нафтогаз України») через фінансування їхнього хронічного дефіциту), реформування системи доходів бюджету є одним із важливих напрямків системних перетворень на шляху переходу до міжнародних стандартів публічної фінансової діяльності.

За загальним визначенням, публічними доходами вважаються врегульовані нормами фінансового права доходи до грошових фондів суб'єктів публічної влади, які спрямовуються останніми на реалізацію завдань і функцій держави, органів місцевого самоврядування та задоволення публічного інтересу<sup>5</sup>.

<sup>5</sup> Пришва Н. Ю. Правове регулювання публічних доходів / Н. Ю. Пришва // Вісник

Додавши до нього конкретики та матеріально-економічного змісту, п. 23 ч. 1 ст. 2 БК України<sup>6</sup> доходами бюджету визначив податкові, неподаткові та інші надходження на безповоротній основі, справляння яких передбачено законодавством України (включаючи трансферти, власні надходження бюджетних установ).

Водночас, українське бюджетне законодавство, характеризуючи зарахування коштів до бюджету, виділяє дві основні категорії: «доходи бюджету» та «надходження бюджету». Надходження є поняттям більш широким, що охоплює поруч із доходами кошти від повернення кредитів до бюджету, кошти від державних (місцевих) запозичень, кошти від приватизації державного майна (щодо державного бюджету), повернення бюджетних коштів з депозитів, надходження внаслідок продажу/пред'явлення цінних паперів (п. 37 ч. 1 ст. 2 БК України) (*Мал. 1*). Перелічені кошти у структурі надходжень, за винятком доходів, є, за своєю природою, поворотними у відношенні до тимчасово

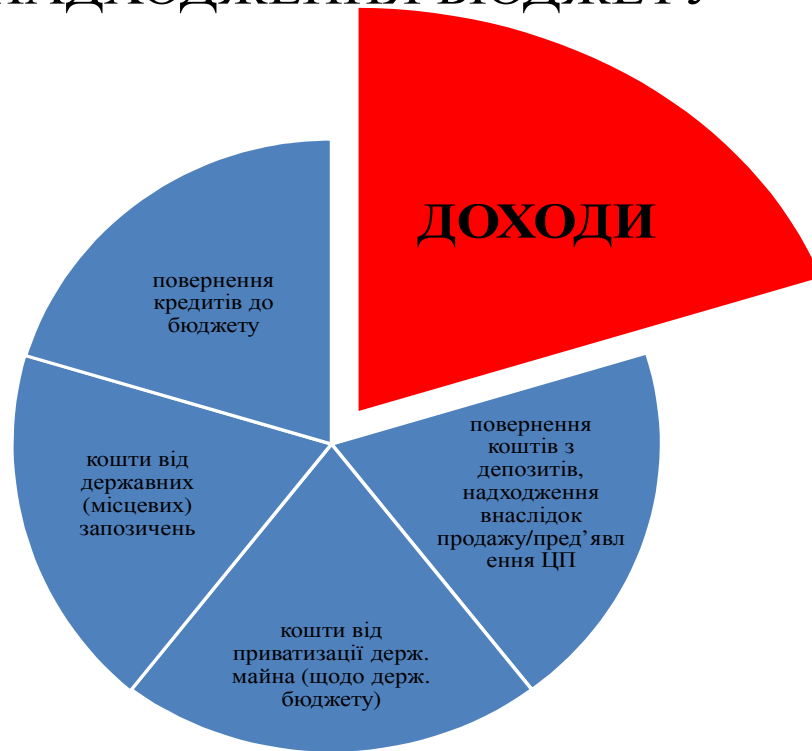
Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Серія: юридичні науки. – 2005. – № 63–64. – С. 71.

<sup>6</sup> Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. // Офіційний вісник України. – 2010. – № 59. – ст. 2047.

акумульованої вартості у структурі державного чи місцевих бюджетів (щоб кошти від кредиту, депозиту чи цінних паперів повернулися, їх попередньо потрібно надати/вкласти; отримані запозичення з часом

доведеться повернути; кошти від приватизації отримують в результаті зустрічного зменшення вартості «натуральних» майнових фондів держави).

## НАДХОДЖЕННЯ БЮДЖЕТУ



Мал. 1. Надходження та доходи бюджету

Порівнюючи із Бюджетним кодексом Російської Федерації<sup>7</sup>, слід відзначити аналогічність схеми побудови дохідної частини бюджету. «Надходження» у загальному значенні Бюджетного кодексу України, це ті ж доходи бюджету та перелічені у ст. 15 БК України джерела фінансування бюджету (його дефіциту), а згідно зі ст. 6 БК РФ «доходы бюджета – поступающие в бюджет денежные средства, за исключением средств, являющихся в соответствии с Кодексом источниками финансирования дефицита бюджета». Закон Республіки Польща «Про публічні фінанси»<sup>8</sup> у ст. 5 містить цілу низку понять, що перебувають у смислово-логічному взаємозв'язку – «кошти» («srodki»), «доходи» («dochody»), «прихід» («przychody»), зобов'язання («daniny») тощо.

Використання різних понять із близьким змістом, особливо у сфері, що потребує чіткості (якою є і фінанси), завжди може стати причиною існування нормативних або практичних непорозумінь. А тому, при наявності

<sup>7</sup> Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 г. [Электронный ресурс] // «Консультант Плюс: надежная правовая поддержка» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [www.consultant.ru](http://www.consultant.ru)

<sup>8</sup> Ustawa o finansach publicznych z dnia 27 sierpnia 2009 r. // Opracowano na podstawie: Dz. U. z 2009 r. Nr 157, oz. 1240.

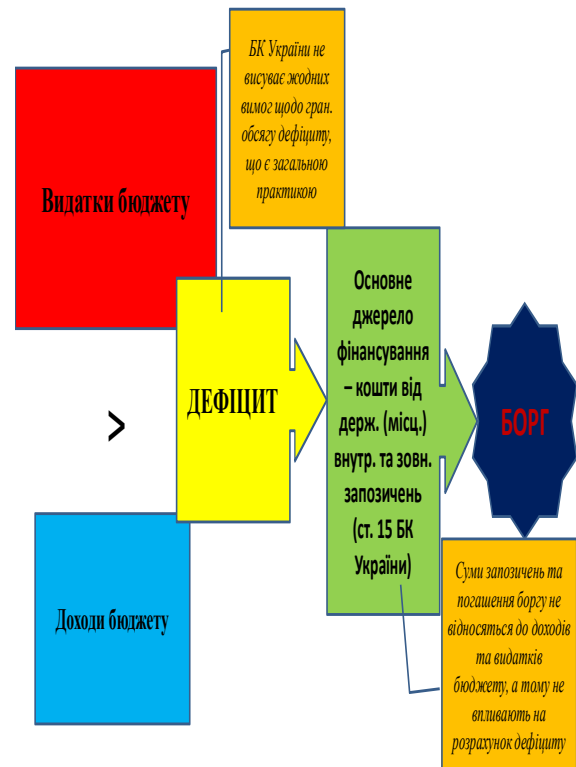
обґрунтованої різниці між різними поняттями, її слід неухильно дотримуватися. На жаль, цього не можна констатувати у традиції українського законодавця, який у відношенні до визначення балансу державного та місцевого бюджетів використовує різну термінологію однакових явищ<sup>9</sup>. Зважаючи ж на те, що у загальній нормативно-фінансовій традиції для розрахунку одного з основних макроекономічних показників стабільності фінансової системи – «дефіциту бюджету» – використовуються саме безповоротні надходження коштів до бюджету (тобто, власне «доходи»), чітке встановлення цієї групи надходжень публічних коштів має першочергове значення.

З іншого боку, множина використовуваних понять вимагає їхнього врахування у чіткій та логічній структурі об'єктивно-існуючої фінансової системи, що підкоряється в першу чергу, законам математичної логіки (Мал. 2). Вивівши джерела фінансування дефіциту з-за меж доходів, як і у подальшому погашення боргу із видатків бюджету з

<sup>9</sup> Теліпко В. Е., Овчаренко А. С., Панасюк С. А. Науково-практичний коментар до Бюджетного кодексу України / За заг. ред. Азарова М. Я. – К.: Центр учбової літератури, 2010. – С. 19.



включенням останніх до витрат (що також співвідносяться із видатками, як ціле і частина), формально було розірвано взаємозв'язок між дефіцитом, боргом, структурою боргу та обсягом валового внутрішнього продукту, що суперечить вимогам рамкових європейських норм у сфері організації бюджетної системи<sup>10</sup>. Водночас, на обсягу бюджетного дефіциту відображаються усі зміни у величині публічного боргу, в тому числі зумовлені впливом інфляції<sup>11</sup>.



Мал. 2. Взаємозв'язок між основними категоріями у сфері публічних пасивів

На мою думку, доходи обґрунтовано виведені із складу надходжень, відмежовуючи їх від джерел фінансування дефіциту за ознакою безповоротності, оскільки за своєю природою свідчать про реальну спроможність держави чи іншого публічного суб'єкта забезпечити виконання власних завдань і функцій, без залучення сторонніх джерел (фінансування). Але слід звертати увагу на економічно обґрунтоване застосування фінансово-правових понять у системному взаємозв'язку між

<sup>10</sup> Див. про це: Council Regulation (EC) No 479/2009 of 25 May 2009 on the application of the Protocol on the excessive deficit procedure annexed to the Treaty establishing the European Community (Codified version) // OJ L 145, 10.6.2009, p. 1–9.

<sup>11</sup> Бюджетний кодекс України. Науково-практичний коментар: станом на 1 березня 2011 р. / за ред. Л. К. Вороної, М. П. Кучерявенка. – Харків: Право, 2011. – С. 97–98.

ними, уникаючи у нормотворчих підходах та при правозастосуванні штучного заперечення цієї єдності.

Склад категорії доходів визначається касовою і економічною природою держави, демонструючи основні джерела та форми наповнення публічних фондів коштів. Незалежно від того, що бюджетна класифікація кожної з національних фінансових систем визначає власні групи доходів, всіх їх можна умовно розділити на дві групи, залежно від використовуваного методу мобілізації коштів до бюджету – обов'язкові (примусові) чи добровільні. Володіючи можливістю застосування податкового механізму для вилучення з приватної власності частки еквіваленту здобутої вартості, держава є одним з небагаточисельних суб'єктів, що застосовує законний примус, для формування власних доходів через систему оподаткування. Відповідно до цього, увесь склад дохідної частини балансу бюджету поділяється на дві основні групи: податкові та неподаткові доходи. Не вдаючись у конкретику щодо класифікації, термінології та типових універсальних ознак податкових та неподаткових платежів, слід відзначити, що вказана дихотомія прослідковується у класифікації доходів у ст. 9 БК України (податкові

надходження, неподаткові надходження, доходи від операцій з капіталом, трансферти), ст. 20 БК РФ (налоговые доходы, неналоговые доходы, безвозмездные поступления), ч. 2 ст. 5 Закону РП «Про публічні фінанси» (daniny publiczne, inne dochody).

Згідно з ч. 2 ст. 9 БК України податковими надходженнями визнаються встановлені законами України про оподаткування загальнодержавні податки і збори (обов'язкові платежі) та місцеві податки і збори (обов'язкові платежі). Відповідно ж до принципу уніфікації нормативно-правового регулювання податкової системи на підставі кодифікації, таким законом в Україні є на сьогодні лише Податковий кодекс України<sup>12</sup> («Загальнодержавні, місцеві податки та збори, справляння яких не передбачено цим Кодексом, сплаті не підлягають» – п. 4.2. ст. 4 ПК України). Чітке закріплення податків і зборів в межах одного нормативно-правового акту вищої юридичної сили представницького органу, яким в Україні є закон, покликане не лише структурувати податкову систему,

---

<sup>12</sup> Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. // Офіційний вісник України. – 2010. – № 92. – ст. 3248.

забезпечити належну реалізацію нею фіскальної функції щодо наповнення державної казни, але й встановити чіткі межі «податкового тягаря» та примусу, що його застосовує для вилучення коштів від платників податків і зборів держава. Саме на виконанні останнього завдання наголошували автори Податкового кодексу України при його прийнятті, демонструючи вичерпні переліки загальнодержавних та місцевих податків і зборів у ст.ст. 9 та 10 загальною кількістю 23 обов'язкових платежі, як і одним з основних здобутків фіскальної реформи кінця 2014 року скорочення їх взагалі до 11 (!).

Водночас, в межах програми моніторингу групи Світового банку «Легкість ведення бізнесу» (Doing Business), Україна вперто посідає слабкі позиції поруч із державами, так званого, «третього світу» (хоча й за останні декілька років вдалося істотно покращити свій показник з 185 до 96 місця у загальному рейтингу). Експерти цього поважного рейтингу, у останньому оприлюдненому звіті за 2013-2014 роки оперують цифрою середнього податкового навантаження у сфері господарської діяльності у кількості 5 обов'язкових платежів протягом року при витраті на їхнє

адміністрування 350 годин на рік. Водночас, розмір загального податкового навантаження продовжує становити інвестиційно непривабливі 52,9 %<sup>13</sup>.

В чому ж причина таких розходжень між нормативною та експертною позицією? Відповідь на це запитання дає детальне дослідження бюджетної класифікації доходів. В межах групи неподаткових бюджетних доходів (підгрупа – «Адміністративні збори та платежі») в Україні об'єднані платежі, які мають примусову (податкову) природу, яка аналогічна традиційному збору як елемента податкової системи – судовий збір, виконавчий збір, державне мито тощо. Таким чином, при визначенні системи податкових та неподаткових платежів в Україні не до кінця враховано а ні реальний зміст, а ні форма платежу для віднесення до однієї з основних груп доходів.

Звичайно, з позицій наповнення бюджету, вказана ситуація не становить істотної проблеми, однак цього не можна сказати щодо організації податкової системи України. Вся справа

---

<sup>13</sup> Doing Business 2015. Going Beyond Efficiency / World Bank Group [Електронний ресурс] – С. 237. – Режим доступу: [www.doingbusiness.org/reports/global-reports/doing-business-2015](http://www.doingbusiness.org/reports/global-reports/doing-business-2015)

у тому, що остання підкоряється низці імперативів, які покликані забезпечити допустимий баланс між «необхідністю» держави та «примусом до розподілу» особи-платника при застосуванні механізму оподаткування, які сформульовані у принципі податкового законодавства. Виведення ж цих зборів з-під «податкового даху» веде до нехтування вказаних правил. Наприклад, згідно з пп. 4.1.9. п. 4.1. ст. 4 ПК України діє принцип стабільності податкового законодавства, який передбачає, що зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки, податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року. Водночас, Закон України «Про судовий збір» був прийнятий 08.07.2011 р., а введений в дію вже 1 листопада – під завершення бюджетного періоду – з віднесенням вказаного платежу до спеціального фонду бюджету та покладенням завдання за рахунок надходжень від нового платежу протягом останніх двох місяців року забезпечити матеріально-технічну базу для здійснення судочинства.

Вказане, у свою чергу, негативно відображається на чіткості та зрозумілості системи бюджетних доходів як для осіб-«донорів», за рахунок яких вона й функціонує, організаторів виконання доходної частини та установ-«реципієнтів» бюджетних коштів, що породжує невпевненість та недовіру, які у свою чергу, на нашу думку, є глибинними причинами виникнення явищ, що спрямовані на приховування та подальше зниження надходження доходів до бюджету.

Наступним важливим питанням, яке напряму впливає на визначення ефективності системи бюджетних доходів є організація інституційної системи управління через визначення сукупності суб'єктів та встановлення їхнього правового статусу у відносинах з мобілізації публічних грошових фондів.

У сфері адміністрування доходів бюджету в Україні протягом 2012-2014 року відбулися кардинальні зміни – Указом Президента України від 24 грудня 2012 р. № 726/2012<sup>14</sup> в Україні було утворено Міністерство доходів і

---

<sup>14</sup> Указ Президента України «Про деякі заходи з оптимізації системи центральних органів виконавчої влади» від 24.12.2012 р. № 726/2012 // Офіційний вісник України – 2012. – № 99. – ст. 3998.

зборів України, реорганізувавши Державну митну службу України та Державну податкову службу України, а також поклавши на Міністерство, що утворюється, функцію з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Враховуючи те, що надходження від податків та зборів, а також митних платежів становлять, наприклад у 2014 році, понад 82,5 % загального обсягу доходів бюджету<sup>15</sup>, фактично функцію виконання дохідної частини було покладено на єдиний орган державного управління – новостворене Міністерство. Аналізуючи можливі наслідки такої реформи, її автори та інші дослідники звертали увагу на те, що об'єднання податкових та митних органів, які мають схожу природу та цілі діяльності, є «загальноєвропейським трендом». Із 34 держав-учасниць Організації економічної співпраці і розвитку, функції збору податків та соціальних платежів об'єднані у 13 країнах, податків і митних платежів – в 11<sup>16</sup>.

---

<sup>15</sup> Див про це: Додаток № 1 до Закону України «Про Державний бюджет України на 2014 рік» від 16.01.2014 р. // Голос України. – 2012, 21 січня. – № 10.

<sup>16</sup> Марчак Д., Сыченко Е. Зачем нужно Министерство по доходам и сборам. И чем опасно его создание / Дарья Марчак, Екатерина Сыченко [Електронний ресурс]. – Режим

Досвід функціонування консолідованої системи управління системою публічних доходів на теренах держав з перехідними соціально-економічними умовами має Азербайджан (Міністерство з податків та зборів), Албанія (Міністерство фінансів), Армения (Комітет державних доходів при Уряді Республіки Армения), Білорусь (Міністерство з податків та зборів), Грузія (Служба доходів Міністерства фінансів Грузії), Латвія (Служба державних доходів).

Такий крок є логічним з огляду на створення єдиного центру здійснення діяльності з наповнення бюджету за рахунок платежів обов'язкового характеру, правова суть яких є єдиною, а тому, і правила та система адміністрування повинні бути уніфікованими, що повинно призвести не лише до бюджетної економії (на утримання самого апарату адміністрування), але й полегшити адміністративний тиск на платників відповідних податків і зборів за рахунок консолідації здійснення наглядово-контрольної діяльності в межах єдиного органу.

Однак, витворена система стала об'єктом справедливої критики з точки

---

доступу: <http://forbes.ua/nation/1344700-zachem-nuzhno-ministerstvo-po-dohodam-i-sboram#print>

зору експертного середовища щодо забезпечення балансу та повноти у системі публічних фінансів України. У першу чергу йшлося про проблему співвіднесення компетенцій між Міністерством фінансів України та новоствореним Міндоходів, що створювало дуалізм управління при виконанні дохідної та видаткової частини у сфері публічних фінансів, порушуючи їхню онтологічну єдність. Так, у США та Франції відомства зі збору доходів входять у сферу відповідальності Міністерства фінансів. У Британії створена у 2005 році Служба Доходів Її Величності (Her Majesty's Revenue and Customs) формально не входить у підлеглість Мінфіну, але все ж визнає його главенство і може лише надавати рекомендації з податкової політики. У Польщі у структурі Міністерства фінансів функціонують Департаменти податкової адміністрації (Departament Administracji Podatkowej) та митниці (Departament Służby Celnej)<sup>17</sup>. Міністерство фінансів Російської Федерації також, серед інших своїх завдань здійснює координацію і контроль діяльності

<sup>17</sup> Statut Ministerstwa finansów, załącznik do zarządzenia nr. 68 Prezesa Rady Ministrów z dnia 24 czerwca 2008 r. // Opracowano na podstawie: Dz. U. z 2008 r., Nr. 48, poz. 431.

Федеральної податкової служби, яка знаходиться у його віданні<sup>18</sup>.

Також, створення органу, що відповідає за діяльність з адміністрування податків та зборів у формі Міністерства порушує логіку апарату публічного управління в Україні, визначену реформою 2010 року, за якою міністерства є політичними центрами, центральними органами виконавчої влади органами, які забезпечують формування та реалізацію державної політики в одній чи декількох сферах, проведення якої покладено на Кабінет Міністрів України<sup>19</sup>. Функція ж адміністрування доходів, для забезпечення ефективності її здійснення, повинна бути професійною, послідовно здійснюваною, позаполітичною управлінською діяльністю, у якій політичний вплив та кон'юнктура реалізується лише на «початкових» стадіях нормативно-правового регулювання.

<sup>18</sup> П. 2 Положения о Министерстве финансов Российской Федерации, утвержденного Постановлением Правительства Российской Федерации от 30 июня 2004 г. № 329 // Официальный сайт Министерства финансов РФ [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.minfin.ru/>

<sup>19</sup> Ст.ст. 1, 6 Закону України «Про центральні органи виконавчої влади» від 17.03.2011 р. // Офіційний вісник України. – 2011. – № 27. – ст. 1123.

Якщо фіскальним органам, для підтвердження ефективності власної роботи, буде необхідно збільшити надходження до бюджету, вони зможуть збільшити розміри зборів, оскільки саме ними ж розроблятимуться та впроваджуватимуться відповідні нормативно-правові акти, замість застосування комплексного підходу до реформування та оптимізації економічних відносин у державі. Тому у інших державах схожих конфліктів намагаються уникати: наприклад, в Канаді Агентство з доходів (Revenue Agency) адмініструє податки, але при цьому не впливає на податкову політику<sup>20</sup>.

Зважаючи на все вищевикладене, слід погодитися із висновком дослідників, які вказують на те, що створення Міністерства доходів і зборів України стало передчасним та недостатньо виваженим кроком. Невдале завершення проведеної реформи засвідчує постанова Кабінету Міністрів України від 01.03.2014 р. № 67<sup>21</sup> за змістом якої Кабінет Міністрів

ліквідував відповідне міністерство, відновив діяльність Державної податкової служби України та Державної митної служби України, як центральних органів виконавчої влади, діяльність яких спрямовується та координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів України. А 21 травня 2014 року, скасувавши вищеназану Постанову, було утворено Державну фіскальну службу України, реорганізувавши Міністерство доходів і зборів України шляхом перетворення<sup>22</sup>. Останнє перейняло компетенцію Міндоходів, виправивши очевидні недоліки, про які згадувалося вище, зумовлені місцем та функціями в апараті держави свого попередника. Однак продовжує залишатися службою, діяльність якої напряму спрямовує і координує Кабінет Міністрів України.

Окрему увагу знову ж таки хочемо звернути на окремі аспекти питання неузгодженості системи публічних доходів в Україні. На сьогодні, за своєю природою соціальні збори в Україні є парафіскальними платежами, система адміністрування яких визначається

<sup>20</sup> Марчак Д., Сыченко Е. Зачем нужно Министерство по доходам и сборам. И чем опасно его создание / Дарья Марчак, Екатерина Сыченко [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://forbes.ua/nation/1344700-zachem-puzhno-ministerstvo-po-dohodam-i-sboram#print>

<sup>21</sup> Постанова Кабінету Міністрів України «Про ліквідацію Міністерства доходів і

зборів України» від 01.03.2014 р. № 67 // Урядовий кур'єр. – 2014, 12 березня. – № 45.

<sup>22</sup> Постанова Кабінету Міністрів України «Про утворення Державної фіскальної служби» від 21.05.2014 р. № 160 // Урядовий кур'єр. – 2014, 6 червня. – № 101.

особливою природою фондів соціального призначення, що є самоврядними позабюджетними фондами (виняток становить лише Пенсійний фонд України, який через постійний дефіцит продовжує перебувати у тісному фактичному зв'язку із державним бюджетом, хоча формально теж виведений з складу бюджетної системи України). Відповідно, механізм адміністрування єдиного соціального внеску Пенсійним фондом України (який до реформи кінця 2012 року був визначений уніфікованим адміністратором по усіх соціальних платежах, що й були об'єднані у ЄСВ) має власне нормативно-правове регулювання та алгоритм, який до того керувався у взаємозв'язку цілісної системи соціального захисту Міністерством соціальної політики України. А тому, питання передачі функцій щодо адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування Міндоходів, чи сьогодні Державній фіскальній службі, – це не лише питання технічної зміни виконавця та напрямів об'ємних фінансових потоків бюджетів соціальних фондів. Попередньо необхідно було провести системні зміни у системі публічних доходів, щоб

уніфікувати систему адміністрування податкових бюджетних платежів та соціальних парафіскальних зборів, вибудувати чіткі механізми управління вказаними потоками в межах єдиного фінансового центру.

Як один із елементів підвищення рівня контрольованості за виконанням дохідної частини бюджету також слід визнати слушним та запозичити досвід Російської Федерації щодо введення у структуру учасників бюджетного процесу адміністраторів доходів бюджету та джерел фінансування дефіциту бюджету. Адміністраторами доходів, згідно зі ст. 6 БК РФ, вважаються органи державної влади (державні органи), органи місцевого самоврядування, органи місцевої адміністрації, органи управління державними позабюджетними фондами, Центральний банк Російської Федерації, казенні установи, які здійснюють відповідно до законодавства Російської Федерації контроль за правильністю планування, повнотою і своєчасністю сплати, нарахування, обліку, стягнення і прийняття рішень про повернення (зарахування) зайво сплачених (стягнених) платежів, пені і штрафів за ними, які є доходами бюджетів бюджетної системи Російської Федерації.



В Україні це питання компесаторно вирішується за рахунок поняття «органи, що контролюють справляння надходжень бюджету» (п. 39 ч. 1 ст. 2 БК України) та закріпленого постановою Кабінету Міністрів України переліку доходів у розрізі відповідних органів<sup>23</sup>, що засвідчує загальну тенденцію пріоритету податкових надходжень та регулювання статусу Державної фіскальної служби. Натомість визначення категорії учасників, відповідальних за адміністрування дохідної частини бюджету, з відповідним, нормативно-закріпленим обсягом повноважень та відповідальності за виконання конкретних показників бюджету в частині акумулювання коштів (які, до речі, слід теж прописувати у бюджеті щодо кожного з адміністраторів) повинно дозволити структурувати систему бюджетних надходжень та підвищити ефективність їхнього адміністрування, зняти питання колективної безвідповідальності за неправильне та необґрунтоване планування або невиконання плану з

---

<sup>23</sup> Постанова Кабінету Міністрів України «Деякі питання ведення обліку податків і зборів (обов'язкових платежів) та інших доходів бюджету» від 16.02.2011 р. № 106 // Урядовий кур'єр. – 2011, 19 лютого. – № 32.

мобілізації бюджетних та інших публічних коштів.

Ще однією проблемою системи бюджетних доходів в Україні, яка вже протягом тривалого часу є об'єктом прискіпливої уваги з боку профільних фінансових організацій – ефективний контроль за доходами.

Тенденція до штучного заперечення єдності та взаємозв'язку між дохідною та видатковою частинами публічних фінансів на підставі формальних ознак особливо яскраво проявилася при тлумаченні закріпленого Конституцією України обсягу повноважень Рахункової палати Конституційним Судом України. Ст. 98 Конституції України у 1996 році визначила, що контроль за використанням коштів Державного бюджету України від імені Верховної Ради України здійснює Рахункова палата. У абз. 4 п. 2 свого Рішення від 23.12.1997 р. № 7-зп<sup>24</sup> Суд встановив, що поділ виконання Державного бюджету України на виконання дохідної та виконання видаткової частин є законодавчо встановленим

---

<sup>24</sup> Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням Президента України щодо відповідності Конституції України (конституційності) Закону України «Про Рахункову палату Верховної Ради України» (справа про Рахункову палату) від 23.12.1997 р. № 7-зп // Офіційний вісник України. – 1998. – № 1. – ст. 151.

фактом. Виходячи з цього, «контроль за використанням коштів Державного бюджету України», здійснення якого відповідно до статті 98 Конституції України покладено на Рахункову палату, це – контроль за виконанням видаткової частини Державного бюджету України. Одні з останніх змін до Конституції усунули цей недолік і ст. 98, яка визначає сферу компетенції Рахункової палати, визначила об'єктом контролю не лише використання, але й надходження коштів до бюджету.

Справді не можна вважати ефективною організацію контролю за сферою фінансів в Україні, якщо такий її масив як дохідна частина залишаються поза увагою. Звичайно, питання використання вже отриманих коштів є важливим, оскільки розкриває дотримання принципу цільовості, результативності, ефективності управління публічними фінансами. Однак, контроль у процесі мобілізації публічних фондів коштів є не менш важливим явищем, оскільки дозволяє виявляти впровадження «тіньових» схем уникнення надходження та зарахування відповідних грошових коштів у дохід держави, запобігти існуванню нелегітимних платежів і зборів, які стягуються, здатен виступати елементом зворотної комунікації між

органами, які контролюють справляння надходжень бюджету, законодавцем та конкретними особами щодо реформування та удосконалення системи платежів до бюджетів та інших публічних фондів, в тому числі, з приводу озвучених у цій статті проблем. І якщо усунути ці проблеми на рівні окремих платників покликана діяльність органів виконавчої влади, то діагностувати саму урядову систему щодо планування і виконання дохідної частини на допущені порушення (які, до речі, можуть мати глобальніші масштаби і наслідки для фінансової системи) – нікому. Зрештою, точність та обґрунтованість планування дохідної частини, а також повнота її надходжень є запорукою виконання видаткової частини, а отже забезпечення реалізації завдань та функцій держави. Тому, питання контролю дохідної частини виконання бюджету повинно перебувати у тісному та нерозривному зв'язку із контролем за видатками та знаходити своє відображення у нормативно-правових актах при побудові системи органів фінансового контролю та в методиках фінансово-контрольної діяльності.

Саме на виконання вказаного завдання спрямована і нова редакція Закону України «Про Рахункову

палату»<sup>25</sup>, яка врахувала принцип єдності системи публічних доходів та видатків щодо необхідності його відображення у фінансово-контрольних відносинах.

### **Висновки**

Таким чином, доходи бюджету є важливим елементом фінансової системи будь-якої держави, які, в кінцевому результаті, забезпечують функціонування публічних інститутів через гарантування джерел їхнього фінансування. Однак, для виконання цих завдань, система публічних доходів повинна бути належним чином організованою. А це вимагає продовження досліджень та вивчення позитивного та негативного досвіду функціонування системи публічних доходів у світі.

На сьогодні для України та її фінансово-правової системи векторами розвитку вказаної сфери слід вважати: узгодження поняття доходів бюджету із суміжними фінансово-правовими явищами та імплементація основних міжнародних вимог щодо його

розуміння, змісту та взаємозв'язку у системі публічних фінансів, які обґрунтовуються об'єктивними економічними закономірностями функціонування системи; завершення нормативного регулювання адміністрування бюджетних доходів з чітким визначенням компетенції органів, що контролюють справляння надходжень бюджету, підвищення рівня фаховості та відповідальності за правильність планування та виконання відповідних завдань з акумулювання публічних ресурсів; побудова системи контролю за виконанням дохідної частиною публічних фінансів з її оперативним впровадженням.

---

<sup>25</sup> Законопроект № 2072 від 09.02.2015 р. «Про Рахункову палату»// Законотворчість : Офіційний сайт Верховної Ради України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webprok4\\_1?pf3511=53964](http://www.w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webprok4_1?pf3511=53964)