

В. Д. ЧЕРНАДЧУК. ПРАВОВІДНОСИНИ ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТУ ЗА ДОХОДАМИ

Досліджуються теоретико-прикладні проблеми правовідносин виконання бюджету. Виявлено ознаки цих правовідносин та особливості суб'єктного складу та об'єкту правовідносин. Проаналізовано бюджетно-правову термінологію і запропоновано визначення окремих понять, зокрема бюджетних коштів, доходів бюджету.

Ключові слова: бюджет, бюджетні кошти, доходи бюджету, правовідносини виконання бюджету.

Исследуются теоретико-прикладные проблемы правоотношений исполнения бюджета. Выделены признаки этих правоотношений и особенности субъектного состава и объекта правоотношений. Проанализировано бюджетно-правовую терминологию и предложены определения некоторых понятий, в частности бюджетные средства, доходы бюджета.

Ключевые слова: бюджет, бюджетные средства, доходы бюджета, правоотношения исполнения бюджета.

The article deals with the study of theoretical and applied problems of budget execution legal relations. It was defined the characteristics of these legal relations and peculiarities of subject composition and legal relationship object. The budgetary and legal terminology was analysed and the definitions of some concepts were suggested, particularly, budgetary funds, budget revenues.

Key words: budget, budgetary funds, budget revenues, budget execution legal relations.

Правові засади виконання бюджету визначені главою 8 Бюджетного кодексу України. Кабінет Міністрів України забезпечує виконання Державного бюджету України, а Міністерство фінансів України здійснює загальну організацію та управління виконанням Державного бюджету України та координує діяльність учасників бюджетного процесу з питань виконання бюджету. Виконання бюджету має управлінську природу, обов'язковим суб'єктом є зобов'язаний суб'єкт (орган виконавчої влади), який для виконання акта про бюджет наділяється правом здійснювати розпорядчу функцію, діючи від імені держави і з метою реалізації державної політики в бюджетній сфері. Державно-управлінські відносини існують в різних формах, і однією з них, вважає В.К. Колпаков, є адміністративно-правові відносини, адже певна кількість державно-управлінських відносин регулюється конституційним, фінансовим та іншими галузями права¹. Незважаючи на те, що правовідносини виконання бюджету мають ознаки адміністративних право-відносин, вони потребують відмежування від останніх, а також і від інших видів фінансових правовідносин, що зумовлено особливостями сфери їх виникнення та розвитку, суб'єктним складом, особливостями об'єкта та змісту.

Теоретико-прикладні аспекти правовідносин виконання бюджету все ще залишаються поза увагою науковців. Окремі питання розглядалися в працях Л.К. Воронової, М.В. Карасьової, Ю.О. Крохіної, Н.І. Хімичевої та ін.

Правовідносини виконання бюджету мають організаційно-управлінський характер і є особливою правовою формою управління виконанням бюджету. Загальну організацію та управління виконанням Державного бюджету України

© ЧЕРНАДЧУК Віктор Дмитрович – доктор юридичних наук, доцент, завідувач кафедри, професор кафедри цивільно-правових дисциплін та банківського права ДВНЗ «Українська академія банківської справи НБУ»

здійснює Міністерство фінансів України, яке координує діяльність учасників бюджетного процесу з питань виконання бюджету, а на місцевому рівні організацію, управління та координацію здійснюють місцеві фінансові органи.

Правовідносини виконання бюджету мають подвійну природу. Характеризуючи особливості бюджетно-процесуальних норм виконання бюджетів, А.Г. Пауль справедливо звертає увагу на те, що вони не тільки визначають саму процедуру виконання, а й забезпечують здійснення фінансового контролю². На нашу думку, говорити про подвійну природу цих правовідносин доцільно в контексті поєднання матеріального та процесуального, зв'язок між чим і проявляється в правовідносинах виконання бюджету. Сутність цих правовідносин полягає у виконанні матеріальних норм бюджетного права, які містяться в законі чи рішенні про бюджет здійсненням процесуальних дій, визначених процесуальними нормами бюджетного права. Матеріальні бюджетно-правові норми виконуються, а бюджетно-процесуальні реалізуються поєднанням матеріальних та процесуальних бюджетних правовідносин, які в сукупності й становлять єдине комплексне правовідношення виконання бюджету, де й проявляється єдність матеріального та процесуального.

Правовідносини виконання бюджету є базовими, «основними» бюджетними правовідносинами, призначення яких полягає у забезпечення формування централізованих фондів грошових коштів, без яких неможливе існування держави та адміністративно-територіальних одиниць, реалізація завдань і функцій органами державної влади та місцевого самоврядування.

Правовідносини виконання бюджету виникають, змінюються та припиняються безпосередньо із закону про державний бюджет або рішення про місцевий бюджет та існують протягом бюджетного періоду, вони є тимчасовими періодичними бюджетними правовідносинами. Протягом бюджетного періоду виникає, змінюється й припиняється чисельність різновидів правовідносин виконання бюджету на підставі інших бюджетно-правових актів, які приймаються на підставі й на виконання закону чи рішення про бюджет, деталізуючи та розвиваючи їх окремі положення.

Об'єктом правовідносин виконання бюджету є бюджетні кошти (матеріальний об'єкт), а об'єкти інших бюджетних правовідносин є нематеріальними, які в той же час тісно пов'язані з матеріальним об'єктом. Тлумачними словниками кошти переважно визначаються як «гроші, капітал, матеріальні цінності»³. Під терміном кошти автори науково-практичного коментарю розуміють «гроші у національній або іноземній валюті чи їх еквівалент»⁴.

Бюджетні кошти є, з одного боку, частиною публічних фінансів, а з іншого – частиною грошових коштів. Гроші, виконуючи функцію засобу обігу, є важливою передумовою виникнення фінансів. Однак фінансами є не всі грошові кошти, а тільки ті, що пов'язані з формуванням, розподілом і використанням централізованих і децентралізованих фондів грошових коштів з метою виконання завдань і функцій держави.

Гроші в контексті бюджетних коштів є вартісним еквівалентом вираження бюджетного обов'язку, мірою (масштабом) бюджетного зобов'язання; засобом бюджетного обороту та платежу. У бюджетній сфері гроші, виконуючи певні функції, виступають у формі бюджетних коштів, які є об'єктом правовідносин виконання бюджету⁵.

Правовідносини виконання бюджету можна визначити як врегульовані норма-

ми бюджетного права суспільні відносини, які складаються між суб'єктами з приводу зарахування, розподілу, перерозподілу та перерахування бюджетних коштів внаслідок реалізації ними своїх суб'єктивних бюджетних прав та обов'язків.

Виконання бюджету здійснюється за доходами та видатками. На цій стадії бюджетного процесу відбувається, з одного боку, зарахування до бюджету запланованих податкових та неподаткових надходжень, а з іншого – розподіл зарахованих бюджетних коштів, в результаті чого здійснюється заплановане бюджетне фінансування визнаних публічних потреб. Це дає підстави вважати правовідносини виконання бюджету за доходами – бюджетоформуючими правовідносинами, а правовідносини виконання бюджету за видатками – бюджеторозподільними правовідносинами. Хоча останній термін є досить умовним, оскільки, як вірно зауважує Л.К. Воронова, в умовах товарно-грошових відносин і дії закону вартості всі витрати набувають грошового характеру, видатки держави прийнято розглядати як використання фінансових ресурсів⁶.

Виконати бюджет за доходами - означає забезпечити надходження та здійснити зарахування грошових коштів до бюджету з джерел і в розмірі, встановленому законом про Державний бюджет України чи рішенням про місцевий бюджет.

Основою запропонованого нами терміна «бюджетоформуючі» правовідносини є слово «формування». У загальному розумінні формування – це дія у значенні формувати, тобто «давати існування чому-небудь; створювати, надаючи якоїсь структури, організації, форми». У цих правовідносинах «формується» бюджет як фонд грошових коштів шляхом зарахування надходжень та інших платежів, які набувають значення доходів бюджету. Зарахування – це дія в значенні зарахувати, тобто «включатися до складу чого-небудь; приймати в рахунок чого-небудь»⁷.

Особливістю бюджетоформуючих правовідносин є обмежене порівняно з іншими видами правовідносин виконання бюджету коло суб'єктів. Такими суб'єктами є: у правовідносинах виконання державного бюджету – Міністерство фінансів України та Державне казначейство України, а в правовідносинах виконання місцевих бюджетів – місцеві фінансові органи та територіальні органи державного казначейства України. Незважаючи на те, що ст. 45 БК України передбачено, що органи, що контролюють справляння надходжень до бюджету, забезпечують своєчасне та в повному обсязі надходження до державного бюджету податків і зборів (обов'язкових платежів) та інших доходів відповідно до законодавства, визнати суб'єктами цих правовідносин деякі органи, зокрема державну податкову службу, є недоречним. Це зумовлено необхідністю розмежування податкових та бюджетних правовідносин, а відносини щодо забезпечення надходжень від обов'язкових платежів до бюджетів є податковими, підставою їх припинення та виникнення бюджетоформуючих правовідносин є факт надходження коштів на бюджетні рахунки для зарахування надходжень (рахунки за надходженнями). Суб'єктом бюджетоформуючих правовідносин є Національний банк України, оскільки він відкриває Державному казначейству України єдиний казначейський рахунок для обліку коштів у Системі електронних платежів Національного банку України.

Суб'єкти бюджетоформуючих правовідносин вступають у правовий зв'язок з приводу бюджетних коштів, а точніше, доходів бюджету, які є об'єктом цих правовідносин. Доходи бюджету - це податкові, неподаткові та інші надходження на безповоротній основі, справляння яких передбачено законодавством України

(включаючи трансферти, плату за адміністративні послуги, власні надходження бюджетних установ). Однак щодо наведеної дефініції (п. 23 ст. 2 БК України) є зауваження. По-перше, надходження на безповоротній основі становлять більшу частину доходів бюджету, але ознака безповоротності має досить умовний характер, оскільки надходження, зокрема податкові, мають публічну поворотність і повертаються до платника у вигляді публічних (суспільних) послуг. На цей аспект особливо звертає увагу М.П. Кучерявенко, справедливо зазначаючи, що платник отримує віддачу від внесених ним податків, коли держава задовольняє суспільні потреби, в яких зацікавлене суспільство й кожен його індивід, і в цьому аспекті податки нібито повертаються до платника. Метою податку є задоволення потреб суспільства, які можуть бути відокремлені, а інколи і суперечити особистим потребам платника⁸. Взаємозв'язок податків з бюджетними коштами полягає в тому, що податки є нібито обов'язковими трансфертами (грошовими платежами) до бюджету з подальшим їх спрямуванням на фінансування визнаних публічних потреб. Натомість окремі види обов'язкових платежів мають поворотний характер, зокрема державне мито, плата за видачу ліцензій, плата за торговий патент тощо. По-друге, доходи бюджету містять також і кошти, що надходять у тимчасове користування, які держава зобов'язується повернути повністю у визначений строк, зокрема державні запозичення.

На необхідність відмежувати поняття «доходи бюджету» від інших суміжних, насамперед «доходна частина бюджету», «надходження до бюджету» звертається увага у фінансово-правовій літературі. Ми підтримуємо думку науковців, що доходна частина бюджету – це частина фінансового плану, тобто лише передбачуване, заплановане надходження доходів. Якщо розглядати доходи бюджету виключно як дохідну частину, то у цьому разі йтиметься про правовий аспект бюджету, його правову форму – закон чи рішення про бюджет.

Родовою ознакою визначення поняття «доходи бюджету» є «надходження». Пунктом 37 ст. 2 БК України надходження до бюджету визначаються як доходи бюджету, 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. Тим самим законодавець розкриває одне поняття через інше, що є недоречним. Поділяючи думку згідно з якою поняття «надходження до бюджету» є ширшим ніж «доходи бюджету», вважаємо, що під надходженнями слід розуміти усі кошти, які надходять і зараховуються до відповідного бюджету. Однак частина коштів, яка надійшла до бюджету підлягає поверненню, зокрема надмірно або помилково зараховані кошти, відшкодування податку на додану вартість тощо. Тому доходами бюджету слід вважати надходження до бюджету, які передбачені законодавством України, за винятком тих, що підлягають поверненню.

У фінансово-правовій літературі існують різні визначення поняття «доходи бюджету», зокрема: як сукупність безповоротних надходжень⁹, як грошові кошти – фінансові ресурси, що надходять у власність держави та муніципальних утворень¹⁰, як грошові кошти, що надходять у безоплатному та безповоротному порядку¹¹, як правове оформлення економічних відносин з приводу надходження грошових коштів в особливий централізований грошовий фонд¹², як грошові надходження, що отримуються за рахунок різноманітних джерел, визначених БК України, кількісне значення яких встановлюються щорічними законами чи рішен-

нями про бюджет та які є необхідними для забезпечення виконання завдань, реалізації функцій органів місцевого самоврядування і задоволення місцевих потреб населення¹³.

Систему доходів державного бюджету, пише С.Д. Ципкін, можна визначити як «внутрішню єдність усієї сукупності доходів, що склалися на даний період, з одного боку, та її диференціацію на окремі групи та види – з іншого»¹⁴.

Наведені визначення вказують на матеріальний аспект доходів бюджету, розуміючи їх як статичну, матеріальну субстанцію. Поряд з цим існує погляд на доходи бюджету як економічні відносини. Так, Ю.О. Крохіна доходами державного бюджету вважає «суворо визначені нормами бюджетного права економічні відносини з приводу надходження частини фінансових ресурсів у бюджет держави з метою створення її фінансової бази для задоволення публічних потреб»¹⁵. Бюджетні відносини є видом економічних відносин, сферою виникнення та існування яких є бюджетна діяльність. Метою бюджетної діяльності є виконання бюджету, і в цьому аспекті вона збігається з кінцевим результатом бюджетної діяльності. Виконання бюджету за доходами є частиною бюджетної діяльності та одночасно процедурою третьої стадії бюджетного процесу. Правовий зв'язок учасників складається з приводу виконання показників дохідної частини бюджету, тобто з приводу зарахування надходжень до бюджету, а не з приводу власне відносин, метою яких є досягнення результату, яким і є забезпечення грошових надходжень в обсязі, встановленому актом про бюджет. Послідовна сукупність дій учасників процедури виконання бюджету за доходами спрямована на досягнення результату – виконання бюджету за доходами, тобто забезпечення надходжень до бюджету, що і є результатами дій учасників у матеріалізованій формі. Відхиляючи процесуальний аспект наведеного визначення, видається, що друга його частина: «надходження частини фінансових ресурсів до бюджету держави з метою створення її фінансової бази для задоволення публічних потреб» розкриває сутність поняття доходів державного бюджету. А процитоване визначення більшою мірою стоїть за процедури виконання бюджету за доходами.

Наведені міркування дозволяють зробити певні висновки. Доходами бюджету є встановлені бюджетно-правовими нормами надходження до відповідного бюджету з метою подальшого бюджетного фінансування визнаних публічних потреб (здійснення видатків бюджету). Визначення поняття «доходи бюджету» має важливе теоретичне й практичне значення, оскільки на його основі формується поняття об'єкта правовідносин виконання бюджету, а також встановлюється правовий режим доходів і відбувається їх розподіл між бюджетами.

Доходи бюджету мають розглядатися у подвійному значенні, а саме: як об'єкт правовідносин виконання бюджету і як об'єкт права власності. Суб'єктом права власності на доходи бюджету є суспільно-територіальне утворення, а суб'єктами правовідносин виконання бюджету – його уповноважені органи.

У процесі розвитку правовідносин відбувається рух коштів від зобов'язаного суб'єкта до уповноваженого, яким є держава (адміністративно-територіальна одиниця, територіальна громада) в особі відповідного органу. Правовідносинам виконання бюджету за доходами передують як фінансові, так і інші види правовідносин. Ці правовідносини мають спільний об'єкт – грошові кошти у вигляді обов'язкових платежів, адміністративних штрафів, орендної плати тощо, які в момент трансформації в бюджетні правовідносини набувають значення бюджетних коштів. У процесі розвитку правовідношення об'єкт правовідносин, не

змінюючись за формою (грошові кошти) змінюється за правовим станом, трансформуючись в бюджетні кошти (доходи бюджету), змінюється і власник цих коштів, яким стає відповідне суспільно-територіальне утворення. Інший суб'єкт правовідносин не стає суб'єктом правовідносин виконання бюджету за доходами. Виконавши своє фінансове зобов'язання, він перестає бути і суб'єктом інших правовідносин. Факт надходження грошових коштів до бюджету є підставою припинення інших видів правовідносин і виникнення правовідносин виконання бюджету за доходами.

1. *Адміністративне право України. Академічний курс: Підручник: У 2 т. / Авер'янов В.Б., Андрійко О.Ф., Битяк Ю.П. та ін.; Відп. ред. В.Б. Авер'янов.* – К.: Юридична думка, 2004–2005. – Т. 1: Загальна частина. – 2004. – С. 186. **2.** *Пауль А.Г.* Процессуальные нормы бюджетного права: Монография / Под ред. М. В. Карасевой. – СПб.: Питер, 2003. – С. 107. **3.** *Великий* тлумачний словник сучасної української мови: Словник / Уклад. В. Т. Бусел. – К.; Ірпінь: ВТФ Перун, 2002. – С. 460. **4.** *Закон України «Про банки і банківську діяльність»:* наук.-практ. коментар / За заг. ред. В. С. Стельмаха. – К.: Концерн «Видавничий Дім «Ін Юре», 2006. – С. 31. **5.** *Чернадчук В.Д.* Бюджетні правовідносини в Україні: теорія, практика та перспективи розвитку: Дис. ... доктора юрид. наук. – К., 2010. – С. 178. **6.** *Воронова Л.К.* Фінансове право України: Підручник. – К.: Прецедент; Моя книга, 2006. – С. 343. **7.** *Великий* тлумачний словник сучасної української мови: Словник / Уклад. В. Т. Бусел. – С. 323, 1329. **8.** *Кучерявенко Н.П.* Курс налогового права: В 6 т. – Х.: Легас; Право. – Т. 3: Учение о налоге. – 2005. – С. 100. **9.** *Научно-практический комментарий Бюджетного кодекса Украины / Бех Г. В., Воронова Л. К., Кучерявенко Н. П. и др.; Под ред. Н. П. Кучерявенко.* – Х.: Одиссей, 2005. – С. 101. **10.** *Парьгина В.А., Тедеев А.А.* Бюджетное право и процесс: Учебник для студ. высш. учебн. заведений. – М.: Эксмо, 2005. – С. 229. **11.** *Карасева М.В., Крохина Ю.А.* Финансовое право. – М.: Изд-во НОРМА, 2001. – С. 126. **12.** *Кучерявенко Н.П.* Курс налогового права: В 6 т. – Х.: Легас. – Т. 2: Введение в теорию налогового права. – 2004. – С. 34–35. **13.** *Музыка О.А.* Неподаткові доходи місцевих бюджетів України (фінансово-правове дослідження): Монографія. – К.: Атака, 2006. – С. 29. **14.** *Цыпкин С.Д.* Доходы государственного бюджета СССР. Правовые вопросы: Монография. – М.: Юрид. лит., 1973. – С. 38. **15.** *Крохина Ю.А.* Бюджетное право и российский федерализм: Монография / Под ред. Н. И. Химичевой. – М.: НОРМА, 2002. – С. 338.