

## **Раздел VII.**

# **Теория и практика налогообложения и финансового права. Статьи**

*В Разделе «Теория и практика налогообложения и финансового права. Статьи» размещаются работы ученых, аспирантов, соискателей, специалистов-практиков по проблемным вопросам налогообложения (как экономики налогов, так и налогового и финансового права), а также публикации по смежным отраслям знаний.*

**Васянина Елена Леонидовна**

кандидат юридических наук,  
доцент кафедры государственно-правовых дисциплин  
Северо-Западного филиала ФГБОУВО «Российский государственный  
университет правосудия»,  
г. Санкт-Петербург  
E-mail: elenavasianina@yandex.ru

### **Управление бюджетными ресурсами в механизме фискальной деятельности государства**

*Аннотация: В рамках настоящей статьи на основе анализа финансового законодательства, судебной практики и положений финансово-правовой доктрины исследуются проблемы, возникающие в сфере управления бюджетными ресурсами.*

*Ключевые слова: бюджет, управление, контроль, администрирование, налоги, сборы, штрафы, бюджетные ресурсы.*

*Annotation: In this article, based on analysis of financial legislation, judicial practice, legal doctrine examines the problems budgetary resource management at the present stage.*

*Keywords: budget, control, management, administration, taxes, fees, fines, budgetary resources.*

Сложившиеся в мировой практике формы управления бюджетными ресурсами<sup>1</sup> базируются на процессе трансформации частной денежной массы в публичные доходы, реализация которого основывается на принципе сбалансированности интересов участников финансового правоотношения. Соблюдение указанного принципа на практике вызывает сложности, связанные с противоречивостью интересов сторон финансового обязательства, что не позволяет обеспечить формирование единого подхода к решению проблем, возникающих в сфере управления бюджетными ресурсами.

Признание бюджета в качестве основной ценности, а также стремление государства использовать зарубежный опыт в регулировании отношений в обозначенной сфере в ряде случаев имеют негативный эффект, выражющийся в пренебрежении к социальным гарантиям защиты населения, закрепленным Конституцией РФ.

<sup>1</sup> В экономической литературе исследуется категория «управление налоговой системой», включающей как налоговое администрирование, так и реформирование системы. См.: Лукьянова Н.Г. Управление налоговой системой государства: систематизация понятийного аппарата // Финансовый мир. Выпуск 1. / Под ред. В.В. Иванова и В.В. Ковалева. – М.: ООО «Издательство Проспект». 2002. С. 345-368.

Анализ законодательства позволяет выделить следующие формы управления бюджетными ресурсами: установление фискальных взиманий, иных видов принудительных изъятий; фискальное администрирование (деятельность, направленная на организацию налогообложения и совершения иных обязательных платежей); контроль за правильностью исчисления фискальных взиманий и своевременностью исполнения обязанности, возникшей в рамках финансового обязательства; применение мер принуждения за нарушение порядка формирования публичных денежных фондов; налоговая амнистия; реструктуризация фискальной задолженности.

Сегодня приоритетным направлением совершенствования законодательства в сфере управления бюджетными ресурсами является закрепление единых правил регулирования налоговых, таможенных и иных фискальных платежей.<sup>1</sup> Так, согласно антикризисному плану Правительства РФ к декабрю 2016 года должен быть разработан законодательный акт, направленный на создание единообразной практики установления и администрирования неналоговых платежей в целях снижения общей финансовой нагрузки субъектов предпринимательской деятельности.<sup>2</sup>

В целях унификации правил администрирования фискальных взиманий Президентом РФ принятые следующие акты: Указ Президента РФ от 15 января 2016 г. № 12 «Вопросы министерства финансов РФ»; Указ Президента РФ от 15 января 2016 г. № 13 «О дополнительных мерах по укреплению платежной дисциплины при осуществлении расчетов с Пенсионным фондом Российской Федерации, Фондом социального страхования Российской Федерации и Федеральным фондом обязательного медицинского страхования»; Указ Президента РФ от 2 февраля 2016 г. № 41 «О некоторых вопросах государственного контроля и надзора в финансово-бюджетной сфере».

Нормативные правовые акты, разрабатываемые в указанном направлении, можно рассматривать как базу для совершенствования правил управления бюджетными ресурсами.

Однако принятые на сегодняшний день акты не позволяют обеспечить создание единой концепции в обозначенной сфере по следующим причинам.

Во-первых, в настоящий момент до сих пор не нашла разрешение проблема, касающаяся определения необходимого объема финансовых ресурсов, подлежащих мобилизации в публичные денежные фонды. Иными словами, в настоящий момент остаются не исследованными критерии установления фискальных взиманий. Вне правового поля оказался вопрос об оптимальном уровне фискальной нагрузки на участников гражданского оборота, не препятствующем социальному развитию государства.<sup>3</sup>

Исследование обозначенной проблемы имеет первоочередное значение на любом этапе социально-экономического развития государства. В дореволюционной России ученые-правоведы указывали на недопустимость увеличения доходов путем «...возвышения налогов и сборов, поскольку очень скоро это могло бы истощить платежные силы своих подданных, затронув налогом ту часть народного дохода, которая необходима для восстановления народного капитала, затрачиваемого в про-

1 Письмо Президента РФ Федеральному Собранию от 3 декабря 2015 // Парламентская газета, № 44, 04-10 дек. 2015 г.

2 План действий Правительства Российской Федерации, направленных на обеспечение стабильного социально-экономического развития Российской Федерации в 2016 году (утв. Правительством РФ 01.03.2016 № 1394п-П13).

3 В исследовании обозначенной проблемы важная роль отводится международным судам, определяющих в условиях глобализации критерии определения экономического основания фискальных взиманий, в том числе, в сферах, которые пока остаются вне правового поля России. Например, Суд Европейского Союза рассмотрел вопрос об экономическом основании по НДС при осуществлении операций с виртуальной валютой. См.: Judgment of the court 22 October 2015 In case C-264/14 // <http://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2015-10/cp150128en.pdf> // (Дата обращения 15 ноября 2015 г.).

цессе производства. За этим пределом началось бы уже не увеличение, а прогрессивное уменьшение доходов государства».<sup>1</sup> Так, А. А. Исаев отмечал, что источником налогов должен быть только доход, капитал же ни в коем случае уменьшает быть не должен.<sup>2</sup>

В XIX-XX в.в. фискальных взиманий, принудительных изъятий, поступающих в казну, в количественном отношении было гораздо меньше, чем на современном этапе. Согласно росписи доходов и расходов 1866 г. государственными доходами являлись: прямые налоги (подати, за право торговли); косвенные налоги с предметов потребления (питейный доход, соляной, акциз на табак, акциз со свеклосахарного производства, таможенный доход); пошлины (гербовая, крепостная, канцелярская); правительственные регалии (горные подати, монетный доход, почтовый, телеграфный); взыскания и штрафы.<sup>3</sup>

В советский период основную долю в доходах государственного бюджета СССР (91,2%) составляли поступления от социалистического хозяйства. Наиболее крупные источники доходов бюджета – платежи из прибыли государственных предприятий и налог с оборота.<sup>4</sup>

В современных условиях социально-экономического развития государства установленный нормативными правовыми актами перечень доходных источников представляется довольно внушительным. В экономической литературе значительное количество налогов и сборов, установленных в Российской Федерации, объясняется произошедшим в 90-е годы резким переходом от административно-командной системы к рыночной экономике, в результате которого «потерялось» «...связующее звено между фискальными взиманиями и общественными благами».<sup>5</sup> В итоге, закрепленные Конституцией РФ социальные гарантии (право каждого на бесплатную медицинскую помощь, бесплатное образование, право на жилище) превратились в нормы, соблюдение которых возможно только в условиях достаточно высокой фискальной нагрузки на участников гражданского оборота. Другими словами, оплата гарантированных Конституцией РФ государственных услуг требует установления многочисленных фискальных взиманий, виды и размеры которых определяются с учетом особенностей социально-экономического развития государства.

В сложившейся ситуации основные направления налоговой политики и антикризисного плана Правительства РФ, касающиеся снижения фискальной нагрузки, являются не выполнимыми.

Во-вторых, разрабатываемой государственными органами концепцией единства регулирования фискальных взиманий (принудительных изъятий) не охватываются штрафы, взимаемые с физических лиц и организаций и являющиеся существенными источниками формирования доходной базы бюджетов, а также отдельные фискальные взимания, установление которых противоречит конституционным предписаниям о гарантиях социальной защиты населения. Так, ярким примером нарушения положений Конституции РФ о социальных гарантиях граждан является введение взносов на капитальный ремонт многоквартирных домов. Установление данных фискальных обременений представляет собой не что иное как переложение

1 Витте С.Ю. Конспект лекций о народном и государственном хозяйстве, читанных Его Императорскому Высочеству Великому Князю Михаилу Александровичу в 1900-1902 годах. С. Петербург. 1912.

2 Финансы и налоги: очерки теории и политики. – М: Статут. (в серии «Золотые страницы финансового права России»), 2004. С. 529.

3 Государственная роспись доходов и расходов на 1866 год // <http://minfin.ru/ru/historylib/> (Дата обращения 16 апреля 2016 г.).

4 Государственный бюджет СССР и бюджеты союзных республик 1976-1980 г.г.. Статистический сборник / Отв. редактор В.Г. Панков. Издательство «Финансы и статистика». М. 1982. С. 5.

5 Аузан А. Мы вступили в период политики регресса еще в девяностых // Ведомости 15 мая 2015 г.

обязательств государства по финансовому обеспечению расходов на капитальный ремонт на граждан.<sup>1</sup>

Введенная в ноябре 2015 года плата в возмещение вреда, причиняемого автомобильным дорогам транспортными средствами, имеющими разрешенную максимальную массу свыше 12 тонн, является нарушением конституционных предписаний о недопустимости установления таможенных границ, пошлин, сборов и каких-либо иных препятствий для свободного перемещения товаров, услуг и финансовых средств.<sup>2</sup>

Рассматриваемая плата, а также механизм ее взимания заимствованы из зарубежной практики. Так, в середине 2000-х годов в правовой доктрине США рассматривался вопрос о введении платы за пробег по автомобильным дорогам вместо существующего motor fuel tax, взимание которого не позволяет обеспечить возмещение расходов, которые несет штаты в сфере дорожного хозяйства.<sup>3</sup>

Иными словами, в рассматриваемом случае происходит «превращение» фискального взимания налогового типа в компенсационный платеж, не охватываемый сферой действия налогового законодательства, что не вписывается в концепцию единства регулирования фискальных платежей.<sup>4</sup>

В-третьих, полномочиями по администрированию доходов публичных денежных фондов помимо государственных органов обладают коммерческие организации, что абсолютно несвойственно их правовой природе. Например, сегодня взимание платы в возмещение вреда, причиняемого автомобильным дорогам, базируется на функционировании системы «Платон», финансовое обеспечение которой осуществляется в рамках концессионного соглашения за счет средств федерального бюджета. Иными словами, особенность механизма взимания этой платы состоит в том, что «... между плательщиками сборов и государством появилось частное юридическое лицо».<sup>5</sup>

Такой механизм управления бюджетными ресурсами, появившийся в российском законодательстве, не вписывается в сложившиеся принципы и порядок реализации государственных полномочий.

В-четвертых, анализ практики применения законодательства позволяет сделать вывод о том, что в ряде случаев государственные органы наделены неограниченными полномочиями в сфере фискального администрирования и контроля. Иными словами, администраторы доходных источников осуществляют обязанности, которые не закреплены законодательными актами. Сложившийся подход основан на «... существовавшем на протяжении столетий в России «вотчинном» методе управления, проявляющемся в наделении уполномоченного органа в пределах территории или отрасли неограниченными полномочиями».<sup>6</sup>

1 Вопреки обозначенному подходу высшие судебные инстанции отметили, что установление взносов на капитальный ремонт не свидетельствует о снижении установленного федеральным законодателем уровня правовых гарантий граждан. (Определение Верховного Суда Российской Федерации от 2 декабря 2015 г. № 5-АПГ15-128, Постановление Конституционного Суда РФ от 12 апреля 2016 г. № 10-П).

2 Обозначенный платеж установлен Федеральным законом от 8 ноября 2007 г. № 257 «Об автомобильных дорогах города» и Постановлением Правительства РФ от 14 июня 2013 года № 504 «О взимании платы в счет возмещения вреда, причиняемого автомобильным дорогам общего пользования федерального значения транспортными средствами, имеющими разрешенную максимальную массу свыше 12 тонн».

3 Forkenbrock D. Implementing a mileage-based road user charge // Public works management & Policy. Vol. 10. № 2. October. 2005 p.p. 87-100.

4 Васянина Е.Л. Государственные доходы требуют единого регулирования // Бизнес, менеджмент и право. 2015. № 2. С. 100-105.

5 Родин В. Система Закрепление единого, целостного механизма установления и администрирования Платон противоречит Конституции РФ // Парламентская газета. 16 дек. 2015 г.

6 Запольский С.В. Об эволюции исполнительной власти и методах ее осуществления // Оппонент. 2015. № 12. С. 12-14.

Например, сегодня налоговые органы осуществляют не предусмотренную налоговым законодательством Российской Федерации форму контроля – контроль за расходами физического лица. Они применяют расчетный путь определения сумм налогов с расходов, не подтвержденных доходами, как средство защиты интересов бюджета в целях соблюдение баланса частных и публичных интересов.<sup>1</sup>

Указанная негативная практика налоговых органов была пресечена Верховным Судом РФ. Так, Суд указал, что факт приобретения имущества, в отсутствии иных доказательств, не свидетельствует о получении физическим лицом дохода в размере стоимости этого имущества и об уклонении от уплаты налога на доходы физических лиц.<sup>2</sup>

Территориальные инспекции Федеральной налоговой службы осуществляют контроль за трансфертными ценами, который согласно положениям НК РФ относится к исключительным полномочиям Федеральной налоговой службы России. Так, в силу прямого запрета, установленного в абзаце 3 пункта 1 статьи 105.17 НК РФ, контроль соответствия цен, примененных в контролируемых сделках, не может быть предметом выездных и камеральных проверок.

Вместе с тем, практика применения НК РФ складывается иным образом. Так, Верховный Суд РФ поддержал позицию Федеральной налоговой службы и Министерства финансов РФ о том, что территориальные налоговые органы вправе проводить проверки цены для целей налогообложения даже если сделка не является контролируемой.<sup>3</sup>

На современном этапе правового регулирования сложившаяся ситуация связана с тем, что закрепленные нормативными правовыми актами государственные функции «подменяют» обязанности органов исполнительной власти, что приводит к размытию границ полномочий властных субъектов.

Исследуя функции государственного управления Г.В.Ф. Гегель писал, что «...подобно тому как деятельность ведомств есть исполнение обязанностей, так и осуществляемая ими функция есть связанное со случайностью право».<sup>4</sup> Соответственно определение границ полномочий органов власти, в том числе в сфере управления бюджетными ресурсами, возможно только в условиях четко закрепленных на законодательном уровне обязанностей, выполнение которых «одновременно является реализацией прав в отношении конкретных субъектов правоотношений».<sup>5</sup>

На основании проведенного анализа законодательства, судебной практики, а также правовой доктрины по проблемам управления бюджетными ресурсами, автор приходит к следующим выводам.

Во-первых, необходимо принять комплекс мер, направленных на закрепление критериев определения оптимального уровня фискальной нагрузки на участников гражданского оборота, не препятствующего социальному развитию государства.

Во-вторых, концепция единства регулирования бюджетных ресурсов должна базироваться на установленной НК РФ модели фискального администрирования

1 Апелляционное Определение судебной коллегии по гражданским делам Белгородского областного суда от 20 августа 2013 по делу № 33-2588/2013; Апелляционное Определение судебной коллегии по гражданским делам Белгородского областного суда от 3 сентября 2013 по делу № 33-3283/2013.

2 Апелляционное определение Кировского областного суда от 14 апреля 2015 г. № 33-1445; Обзор судебной практики № 2 (2015), утвержден Президиумом ВС РФ 26.06.2015 г.; Письмо ФНС России от 16.11.2015 г. № БС-4-11/20019@.

3 Решение Верховного Суда РФ от 01.02.2016 № АКПИ15-1383; Письмо Минфина от 18.10.2012 № 03-01-18/8-145.

4 Гегель Г.В.Ф. Философия права. Издательство «Мысль». 1990. С. 333.

5 Ласкина Н.В., Степаненко О.В. Комментарий к Федеральному закону от 4 мая 2011 г. № 99-ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности (постатейный) // СПС «КонсультантПлюс».

и контроля, что исключает возможность передачи полномочий в указанной сфере коммерческим организациям.

**Литература:**

Аузан А. Мы вступили в период политики регресса еще в девяностых // Ведомости 15 мая 2015 г.

Васянина Е. Л. Государственные доходы требуют единого регулирования // Бизнес, менеджмент и право. 2015. № 2.

Витте С. Ю. Конспект лекций о народном и государственном хозяйстве, читанных Его Императорскому Высочеству Великому Князю Михаилу Александровичу в 1900-1902 годах. С. Петербург. 1912.

Гегель Г. В. Ф. Философия права. Издательство «Мысль». 1990.

Запольский С. В. Об эволюции исполнительной власти и методах ее осуществления // Оппонент. 2015. № 12.

Ласкина Н. В., Степаненко О. В. Комментарий к Федеральному закону от 4 мая 2011 г. № 99-ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности (постатейный) // СПС «КонсультантПлюс»

Лукьянова Н. Г. Управление налоговой системой государства: систематизация понятийного аппарата // Финансовый мир. Выпуск 1. / Под ред. В. В. Иванова и В. В. Ковалева. – М.: ООО «Издательство Проспект». 2002. С. 345-368.

Родин В. Система Закрепление единого, целостного механизма установления и администрирования Платон противоречит Конституции РФ // Парламентская газета. 16 дек. 2015 г.

Forkenbrock D. Implementing a mileage-based road user charge // Public works management & Policy. Vol. 10. № 2. October. 2005 p.p. 87-100.

Judgment of the court 22 October 2015 In case C-264/14 // <http://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2015-10/cp150128en.pdf> // (Дата обращения 15 ноября 2015 г.).