

INFORMATION AND RESEARCH CENTER
OF THE PUBLIC FINANCE AND TAX LAW
OF CENTRAL AND EASTERN EUROPEAN COUNTRIES
(POLAND)
(RUSSIAN BRANCH IN VORONEZH)

Общероссийский филиал
Центра информации и организации исследований
публичных финансов и налогового права
стран Центральной и Восточной Европы



ПУБЛИЧНЫЕ ФИНАНСЫ И НАЛОГОВОЕ ПРАВО

ЕЖЕГОДНИК

Выпуск 1

СОВРЕМЕННЫЕ ПРОБЛЕМЫ
ФИНАНСОВОГО И НАЛОГОВОГО ПРАВА
СТРАН ЦЕНТРАЛЬНОЙ И ВОСТОЧНОЙ ЕВРОПЫ

MODERN PROBLEMS
OF FINANCIAL AND TAX LAW
IN THE COUNTRIES OF CENTRAL
AND EASTERN EUROPE



Издательство
Воронежского государственного университета
2010

УДК 347.73:336.22(4+5)(082)

ББК 67.402

П88

НАУЧНЫЙ СОВЕТ ЕЖЕГОДНИКА:

E. Руськовски (Польша) – председатель,

Л. Абрамчик (Беларусь), *В. Бобчак* (Словакия), *Я. Глуховски* (Польша),

И. Завирюха (Украина), *М. Ивлиева* (Россия), *Ц. Косиковски* (Польша),

А. Костюков (Россия), *П. Мрхивка* (Чехия), *Д. Щекин* (Россия),

Л. Этель (Польша)

РЕДАКЦИОННАЯ КОЛЛЕГИЯ ЕЖЕГОДНИКА:

M. Карасёва (*Сенцова*) – главный редактор,

A. Пауль – зам. главного редактора,

M. Обухова – отв. секретарь, *A. Красюков*, *И. Сапрыкина*, *A. Якушев*

- П88 **Публичные финансы и налоговое право : ежегодник.**
Вып. 1 : Современные проблемы финансового и налогового права стран Центральной и Восточной Европы / под ред. М. В. Карасёвой (Сенцовой). – Воронеж : Издательство Воронежского государственного университета, 2010. – 316 с.
ISBN 978-5-9273-1697-7

Издание представляет собой первый выпуск научного ежегодника Центра информации и организации исследований публичных финансов и налогового права стран Центральной и Восточной Европы (Польша). Освещается широта проблематики публичных финансов и налогового права. Показаны существенные изменения в объеме, предмете и внутренней систематике данной сферы.

Рассчитано на научных работников, преподавателей и студентов юридических и экономических вузов.

УДК 347.73:336.22(4+5)(082)

ББК 67.402

ISBN 978-5-9273-1697-7

© Центр информации и организации исследований публичных финансов и налогового права стран Центральной и Восточной Европы;
Воронежский государственный университет, 2010
© Оформление, оригинал-макет. Издательство Воронежского государственного университета, 2010

СОДЕРЖАНИЕ

Предисловие	5
-------------------	---

Раздел I ПРОБЛЕМЫ ОБЩЕЙ ЧАСТИ ФИНАНСОВОГО ПРАВА

<i>Гриценко В.</i> (Россия) Проблемы конституционно-правового регулирования налогообложения на постсоветском пространстве	8
<i>Абрамов А.</i> (Россия) Объединение нормативного регулирования финансовой системы Российской Федерации как основа ее дальнейшего совершенствования.....	18
<i>Жусупов А.</i> (Казахстан) Понятие финансовой системы Республики Казахстан и ее состав	28
<i>Sramková D., Mrkývka P.</i> (Чехия) The Main Changes in Financial Law in the Czech Republic in 2009	41
<i>Цыренжапов Ч.</i> (Россия) К вопросу о субъектах финансовой деятельности	51
<i>Самсонова А.</i> (Россия) Сложные и комплексные правоотношения как способ взаимодействия финансового права с иными отраслями права	62
<i>Бобкова Л.</i> (Россия) Актуальные проблемы формирования и развития системы принуждения в теории права и в отраслевых науках	70
<i>Ставицкая И.</i> (Россия) Проблемы правового регулирования государственного финансового контроля в Российской Федерации	75
<i>Абрамчик Л.</i> (Беларусь) Налоговый контроль: законодательное регулирование и правоприменение	79
<i>Шатов В.</i> (Казахстан) Классификация налогового контроля по видам (проблемы теории и практики)	90

Раздел II ПРОБЛЕМЫ БЮДЖЕТНОГО ПРАВА

<i>Поморска А.</i> (Польша) Главные барьеры в процессе ограничения расходов государственного бюджета в Польше.....	103
<i>Руськовски Е.</i> (Польша) От бюджетного права к финансовому праву сектора публичных финансов в Польше	113
<i>Пауль А.</i> (Россия) Расходы бюджетов: эволюция и современное состояние правового регулирования в России	125
<i>Маркова Х.</i> (Чехия) Территориальные муниципальные образования, их имущественная и финансовая самостоятельность	132
<i>Ofiarski Z.</i> (Польша) Treasury Bonds in terms of the Public Finance Act of 27 August 2009	139

Раздел III ПРОБЛЕМЫ НАЛОГОВОГО ПРАВА

<i>Ивлиева М.</i> (Россия) Налоговое право и современное правопонимание.....	150
<i>Сапрыкина И.</i> (Россия) Принципы налогового права: основные подходы к классификации	157

Глуховски Я. (Польша) Справедливость в налоговом праве: теоретические предположения и аппликационные возможности.....	167
Якушев А. (Россия) О политических и идеологических факторах влияния на качество налогового законодательства.....	175
Babčák V. (Словакия) The reform of procedural tax-legal relationships in Slovakia.....	183
Дементьев И. (Россия) Проблемы доказательств и доказывания в правоприменительной деятельности налоговых органов	194
Карасёва (Сенцова) М. (Россия) Частноправовые конструкции в налоговом праве: возможности и пределы использования	204
Шаукенов А. (Казахстан) Некоторые актуальные проблемы правового регулирования налогообложения недропользователей в современном мире.....	216
Иванова В. (Россия) Налоговые льготы и налоговые освобождения в юридической конструкции налога.....	225
Соловьёва Н. (Россия) Профессиональные налоговые вычеты в Российской Федерации: содержание, практика применения, сравнительный анализ	235
Лунина Н. (Россия) Верховный Суд и Конституционный Суд Российской Федерации о возможностях обжалования кадастровой стоимости земельных участков	243
Стрельников В. (Россия) Некоторые итоги введения обязательного досудебного обжалования решений налоговых органов.....	249
Щекин Д. (Россия) Использование решений иностранных судов при разрешении налоговых споров в Российской Федерации	257
Красюков А. (Россия) Устранение двойного налогообложения в странах Центральной и Восточной Европы	270
Порохов Е. (Казахстан) Решения международных организаций и их органов и национальное законодательство Республики Казахстан: правовая основа и соотношение.....	278

Р а з д е л IV
ПРОБЛЕМЫ ФИНАНСОВО-ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ
СТРАХОВАНИЯ И БАНКОВСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

4 Jurkowska-Zeidler A. (Польша) The legal foundations of financial stability in Poland. The new EU architecture of financial safety net	287
Мамедов А. (Россия) Финансово-правовые нормы – регуляторы финансовой деятельности государства в сфере страхования.....	297
Черникова Е., Черников В. (Россия) Правовые и институциональные аспекты в развитии российской банковской системы	307

ПРЕДИСЛОВИЕ

С сентября 2002 г. в г. Белосток (Польша) действует Центр информации и организации исследований публичных финансов и налогового права стран Центральной и Восточной Европы – организация, объединяющая специалистов по этим проблемам (в настоящее время она насчитывает свыше 200 человек) из 12 стран этой части Европы. Основной целью Центра является обмен информацией и научным опытом, организация ежегодных научных конференций в отдельных государствах – членах Центра, ведение совместных исследований и издание совместных научных трудов. Важная задача данной организации – предоставление возможностей молодым ученым и начинающим научную карьеру молодым adeptам науки публичных финансов и налогового права для международного сотрудничества, а также представление достижений вузов, организующих очередные научные конференции. С организационно-научной точки зрения, информацию по этим вопросам можно найти в издаваемом Центром *«Annual Center Review»*.

В рамках международного программного сотрудничества состоялись восемь ежегодных научных конференций:

– I международная научная конференция на тему «Методы и меры ограничения публичной задолженности и бюджетного дефицита в странах Центральной и Восточной Европы», организованная юридическим факультетом Университета в г. Белостоке 19–21 сентября 2002 г.;

– II международная научная конференция на тему «Финансирование местного самоуправления в период вступления в Европейский союз», организованная юридическим факультетом Университета им. Масарика в г. Брно 12 сентября 2003 г.;

– III международная научная конференция на тему «Эволюция финансового и налогового права в странах Центральной и Восточной Европы», организованная Университетом Ромерио в г. Вильнюс 23–24 сентября 2004 г.;

– IV международная научная конференция на тему «Актуальные проблемы публичных финансов и налогового права стран Центральной и Восточной Европы», организованная юридическим факультетом Университета Сафарика в г. Кошице 29–30 августа 2005 г.;

– V международная научная конференция на тему «Финансовое правотворчество и правоприменение в странах Центральной и Восточной Европы», организованная государственным университетом им. Я. Купалы в г. Гродно 17–18 сентября 2006 г.;

– VI международная научная конференция на тему «Современные вопросы налогового права», организованная Воронежским государственным университетом, г. Воронеж, 4–6 сентября 2007 г.;

Публичные финансы и налоговое право: ежегодник

– VII международная научная конференция на тему «Основные реформы публичных финансов в Европе в начале XXI века», организованная юридическим факультетом Университета в г. Белосток и Научной станцией Польской Академии Наук, Центр – в Париже, г. Париж, 16–17 сентября 2008 г.;

– VIII международная научная конференция на тему «Публичные финансы и финансовое право в условиях финансового кризиса в странах Центральной и Восточной Европы», организованная юридическим факультетом Университета им. И. Франко в г. Львов 21–22 сентября 2009 г.

IX международная научная конференция на тему «Актуальные проблемы финансов и финансового права ввиду фискальных и монетарных вызовов по борьбе с кризисом в странах Центральной и Восточной Европы в 2010 г.», организуемая юридическим факультетом Карловского университета, состоится в Праге 12–14 сентября 2010 г.

К значительным научным достижениям Центра относится издание монографий по сравнительному правоведению, а также международному праву, в которых участвуют члены организации. Эти работы печатаются по инициативе или при участии Центра. К примеру, можно привести следующие книжные публикации (заглавия даются на языке, на котором были изданы):

L. Etel (red). Europejskie systemy opodatkowania nieruchomości. Warszawa, 2003;

E. Ruśkowski (red). Urzędowe interpretacje prawa podatkowego w Polsce i innych krajach Europy Środkowej i Wschodniej // Białostockie Studia Prawnicze. 2006. № 1;

L. Etel (red). Opodatkowanie dochodu w wybranych krajach Europy Środkowej i Wschodniej. Białystok, 2006;

E. Ruśkowski, B. Dolnicki (red). Władza i finanse lokalne w Polsce i krajach ościennych. Bydgoszcz ; Białystok ; Katowice, 2007;

G. Liszewski, M. Radwan (red). Real Estate In Czech and Polish Law // Białostockie Studia Prawnicze. 2008. № 4;

M. Popławski, D. Sramkova (red). Legal Sanctions : Theoretical and Practical Aspects in Poland and Czech Republic. Brno ; Białystok, 2008;

C. Kosikowski. Financial Law of the European Union. Białystok, 2008;

М. Карасёва (Сенцова), Д. Щекин (ред.). Налоговое право стран Восточной Европы. Москва, 2009.

Со времени создания Центра активную роль в его деятельности играют специалисты из Российской Федерации. Лучшим доказательством этого являются организация VI международной научной конференции в 2007 г. в Воронеже, а также выпуск книги «Налоговое право стран Восточной Европы» (ред. М. Карасёва, Д. Щекин). Впрочем, россияне составляют – после поляков – самую многочисленную группу членов Центра. Именно в этих условиях по инициативе проф. М. Карасёвой (Сенцовой) принято в 2008 г. решение о создании в рамках Центра Общероссийского филиала данной организации с местонахождением в г. Воронеже. Одной

Предисловие

из приоритетных целей филиала является издание научного ежегодника, посвященного вопросам теории и практики публичных финансов и налогового права стран Центральной и Восточной Европы.

Представляемый экземпляр ежегодника – его первый выпуск, демонстрирующий широту и всесторонность изучения проблематики публичных финансов и налогового права в странах Центральной и Восточной Европы. Конечно же, в отдельных странах существуют специфические проблемы в этой области, однако большинство вопросов являются общими, есть лишь разные приоритеты и принимаются разные меры по решению этих вопросов. Представляемый ежегодник показывает существенные изменения в объеме, предмете и внутренней систематике финансового (и налогового) права современных государств Центральной и Восточной Европы. Эти вопросы требуют серьезной научной дискуссии, что может хорошо послужить науке и практике отдельных стран. Авторы статей – специалисты, принявшие приглашение сотрудничать в подготовке предоставленного номера. Темы же статей – это вопрос собственно го выбора их авторов. Эти темы показывают широту и разнообразие интересов авторов, а также богатство проблематики публичных финансов и налогового права. Данная концепция принята осмысленно при формировании первого номера ежегодника. Очередные выпуски ежегодника будут посвящены предметно избранным вопросам, что создаст возможность углубленного анализа конкретных актуальных проблем публичных финансов и налогового права.

Ежегодники будут издаваться на русском и английском языках, что представляется наиболее рациональным в данном научном журнале.

Редакцией ежегодника занимается Редакционная коллегия, возглавляемая проф. М. Карасёвой (Сенцовой), а программой и рецензиями – Научный совет.

При издании первого выпуска ежегодника хочется пожелать Редакционной коллегии и Научному совету успешной и плодотворной работы, читателям же и авторам статей – творческих научных переживаний при их разработке, изучении и обсуждении.

*Председатель Научного совета ежегодника и
Президент Правления Центра –
профессор, доктор юридических наук Е. Р у с ь к о в с к и*

г. Белосток (Польша), май 2010 г.

Р а з д е л I
ПРОБЛЕМЫ ОБЩЕЙ ЧАСТИ
ФИНАНСОВОГО ПРАВА

**ПРОБЛЕМЫ КОНСТИТУЦИОННО-ПРАВОВОГО
РЕГУЛИРОВАНИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ
НА ПОСТСОВЕТСКОМ ПРОСТРАНСТВЕ**

В. Гриценко

доктор юридических наук, профессор

Воронежский государственный университет

Формирование и существование правового государства в любой стране, в том числе и в России, предполагает «установление не только формального, но и реального господства закона во всех сферах жизни общества, расширение сферы его прямого воздействия на общественные отношения»¹. В связи с этим верховенство закона является одной из важнейших особенностей правового государства.

Следует отметить, что Конституция РФ обладает не только высшей юридической силой, но и прямым действием на всей территории Российской Федерации². В соответствии с п. 1 ст. 1 Налогового кодекса РФ, законодательство РФ о налогах и сборах состоит из Налогового кодекса РФ³ и принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах и сборах. Заметим, что законодатель не закрепляет за Конституцией РФ статуса основного источника налогового права. Вместе с тем прямое действие

¹ Марченко М. Н. Теория государства и права : учебник. 2-е изд., перераб. и доп. М. : Проспект, 2009. С. 435.

² Конституция Российской Федерации : принятая всенар. голосованием 12 декабря 1993 г. с изм. и доп. от 9 января 1996 № 20, от 10 февраля 1996 № 173, от 9 июня 2001 № 679, от 25 июля 2003 № 841, Федеральных конституционных законов от 25 марта 2004 № 1-ФКЗ, от 14 октября 2005 № 6-ФКЗ, от 12 июля 2006 № 2-ФКЗ, от 30 декабря 2006 № 6-ФКЗ, от 21 июля 2007 № 5-ФКЗ, Законов РФ о поправке к Конституции от 30 декабря 2008 № 6-ФКЗ, от 30 декабря 2008 № 7-ФКЗ // Рос. газ. 1993. 25 дек.; Собр. законодательства Рос. Федерации. 1996. № 3. Ст. 152; № 7. Ст. 676; 2001. № 24. Ст. 2421; 2003. № 30. Ст. 3051; 2004. № 13. Ст. 1110; 2005. № 42. Ст. 4212; 2006. № 29. Ст. 3119; 2007. № 1 (ч. 1). Ст. 1; № 30. Ст. 3745; Рос. газ. 2008. 31 дек.

³ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) : федер. закон от 31 июля 1998 № 146-ФЗ с изм. и доп. от 29 декабря 2009 № 383-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. 1998. № 31. Ст. 3824; 2010. № 1. Ст. 4.

Раздел I. Проблемы общей части финансового права

Конституции означает, что ее положения подлежат реализации независимо от наличия или отсутствия конкретных нормативных правовых актов.

Существует прямая связь между налоговым правом, являющимся подотраслью финансового права, и Конституцией РФ как «первоисточником» для всех нормативных правовых актов⁴. При этом необходимо подчеркнуть, что отсутствие в налоговом законодательстве РФ ссылки на Конституцию РФ не является основанием для того, чтобы не относить «закон законов» к источникам финансового, в том числе налогового права.

Так, Н. И. Химичева считает Конституцию РФ главным источником финансового права⁵ и основным источником налогового права⁶. О. Н. Горбунова и Е. Ю. Грачева определяют Конституцию РФ «основой всех источников финансового права»⁷. Ю. А. Крохина указывает, что Конституция РФ является главным источником налогового права и основой нормативно-юридического регулирования общественных отношений по поводу установления, введения и взимания налогов и сборов, налогового контроля, а также относительно привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения⁸. Данную позицию разделяют и другие авторы. Однако высказываются и диаметрально противоположные точки зрения. К числу оснований, позволяющих считать Конституцию РФ основным источником налогового права, следует отнести следующие:

во-первых, Конституция РФ является юридической базой для всего действующего российского законодательства, в том числе и для налогового;

во-вторых, Конституция РФ содержит налогово-правовые нормы, т.е. общие правила, применяемые в налоговых правоотношениях; таким образом, нормы Конституции РФ имеют прямую налогово-правовую направленность;

в-третьих, исключая Конституцию РФ из источников налогового права, нарушаются основные «классические» положения общей теории права, которые снабжают Конституцию статусом основного закона государства, при этом не учитывается иерархия законов по юридической силе;

в-четвертых, при коллизии налогово-правовых норм с конституционными нормами будут действовать последние.

⁴ См.: Радько Т. Н. Теория государства и права : учебник. 2-е изд. М. : Проспект, 2009. С. 298.

⁵ См.: Химичева Н. И. Система и источники финансового права // Финансовое право : учебник / отв. ред. Н. И. Химичева. 4-е изд., перераб. и доп. М. : Норма, 2008. С. 63.

⁶ См.: Химичева Н. И. Налоговое право : учебник. М. : БЕК, 1997. С. 50.

⁷ Горбунова О. Н., Грачева Е. Ю. Источники финансового права // Финансовое право : учебник. 2-е изд., перераб. и доп. / отв. ред. Е. Ю. Грачева, Г. П. Тостопяненко. М. : Проспект, 2010. С. 24.

⁸ См.: Крохина Ю. А. Налоговое право : учебник. 3-е изд., перераб. и доп. М. : Юрайт-Издат, 2009. С. 72.

Исторический ракурс свидетельствует о том, что в советских конституциях всегда присутствовали нормы, регулирующие определенный круг общественных отношений в сфере налогообложения. Так, в главе 9 «О предметах ведения Всероссийского Центрального Исполнительного Комитета Советов» ст. 49 Конституции РСФСР 1918 г. закреплялось, что установление общегосударственных налогов и повинностей относится к ведению Всероссийского съезда Советов и Всероссийского Центрального Исполнительного Комитета. Ст. 81 Конституции РСФСР, Всероссийский Съезд Советов или Всероссийский Центральный Исполнительный Комитет Советов определяют, какие виды доходов и сборов входят в общегосударственный бюджет и какие поступают в распоряжение местных Советов, а равно устанавливают пределы обложения. Согласно ст. 82 Конституции РСФСР 1918 г. местные Советы устанавливают обложение налогами и сборами исключительно на нужды местного хозяйства.

На основании ст. 2 Соглашения между Правительствами РСФСР и БССР по финансовым вопросам установление новых денежных налогов и сборов (в том числе и целевых сборов, собираемых на местные нужды) в пределах Социалистической Советской Республики Белоруссии производится по соглашению с НКФ РСФСР и определяется в порядке ст. 81 Конституции РСФСР. Все взимаемые на территории Белоруссии сборы вносятся в кассы НКФ в надлежащие подразделения росписи государственных доходов⁹.

Глава 1 ст. 1 Конституции (Основной закон) СССР 1924 г. определяла, что к предметам ведения верховных органов власти СССР (среди прочего) относится утверждение единого Государственного бюджета СССР, в состав которого входят бюджеты союзных республик; установление обще-союзных налогов и доходов, а также отчисление от них и надбавок к ним, поступающих на образование бюджетов союзных республик; разрешение дополнительных налогов и сборов на образование бюджетов союзных республик.

В ст. 14 Конституции СССР 1936 г. устанавливался круг вопросов, относящихся к ведению СССР в лице его высших органов государственной власти и органов государственного управления, в частности, к ним относится и утверждение единого Государственного бюджета СССР и отчета о его исполнении, установление налогов и доходов, поступающих на образование бюджетов союзного, республиканских и местных. Непосредственное (косвенное) отношение к налогам имеет и ст. 17 Конституции, устанавливавшая, что в СССР в соответствии с законом допускаются индивидуальная трудовая деятельность в сфере кустарно-ремесленных промыслов, сельского хозяйства, бытового обслуживания населения, а также другие виды деятельности, основанные исключительно на личном труде граждан и членов их семей. Государство регулирует индивидуальную трудовую деятельность, обеспечивая ее использование в интересах общества.

⁹ См.: История Советской Конституции (в документах). 1917–1956. М. : Юрид. лит., 1957. С. 303.

Раздел I. Проблемы общей части финансового права

Конституция СССР 1977 г. закрепила, что правам советских граждан гармонически соответствуют их конституционные обязанности. В ст. 59 Конституция впервые подчеркивает идею единства прав и обязанностей.

Согласно ст. 14 Конституции СССР 1977 г. государство осуществляет контроль за мерой труда и потребления, определяет размер налога на доходы, подлежащие налогообложению.

Следует подчеркнуть, что все советские конституции имели фиктивный характер.

В 90-е гг., в период коренных экономических и политических преобразований, налогообложение в России шло по пути «проб и ошибок».

В Конституции РФ 1993 г. в отличие от конституций советского периода наиболее полно закреплены основополагающие нормы налогового права: предмет ведения Российской Федерации и предметы совместного ведения Федерации и ее субъектов в области налогообложения; компетенция в области налогов высших органов государственной власти (ст. 71, 72, 74–76, 80, 83–85, 90, 103–107, 114) и правомочия органов местного самоуправления в области налогообложения (ст. 132); основы правового статуса налогоплательщика (ст. 25, 35, 40, 41, 43, 46, 52, 53, 57)¹⁰.

К основным статьям Конституции РФ, содержащим налогово-правовые нормы, относятся следующие статьи: 8, 15, 34, 35, 46, 57, 71, 72, 74–76, 90, 104, 106, 114 и др. По мнению одних ученых, Конституция РФ «подробно» и «системно» регулирует налоговые отношения¹¹, по мнению других – наоборот. Представляется, что Конституция РФ, несмотря на довольно значительное число статей с содержанием налогово-правовых норм, недостаточно подробно и точно регулирует отношения в сфере налогообложения. Те статьи, которые касаются вопросов налогового права, можно разделить на прямые и косвенные, т.е. затрагивающие лишь косвенно рассматриваемые отношения. О некачественности формулировок данных статей говорит то, что по многим из них Конституционный Суд был вынужден дать их толкование¹².

Согласно ст. 5 Конституции РФ республика (государство) имеет свою конституцию и законодательство. По мнению М. В. Баглай, «конституции субъектов РФ (республик) теоретически призваны выразить особенности

¹⁰ См.: Грачева Е. Ю., Соколова Э. Д. Финансовое право : учебник. 2-е изд., перераб. и доп. М. : Юристъ, 2004. С. 130.

¹¹ См.: Зражевская Т. Д. Конституция Российской Федерации как источник налогового права // Современные проблемы теории налогового права : материалы междунар. науч. конф. Воронеж, 4–6 сентября 2007 г. / под ред. М. В. Карасёвой. Воронеж : Изд-во Воронеж. гос. ун-та, 2007. С. 133; Бондарь Н. С. Решения Конституционного Суда РФ в системе правового регулирования налоговых отношений // Налоговое право России : учеб. для вузов / отв. ред. Ю. А. Крохина. М. : Норма, 2003. С. 129.

¹² См., например: Конституция и налоги : основные положения решений Конституционного Суда РФ по вопросам налогообложения (1993–2007 гг.) / под ред. Л. О. Иванова и В. М. Зарипова. М. : Волтерс Клювер, 2009. За 2009 г. термин «налог» использовался в решениях Конституционного Суда РФ 125 раз: 8 – в постановлениях, 117 – в определениях.

национальной государственности, но все же не содержат чего-либо принципиально национального»¹³, хотя определенные различия имеются.

Конституция Республики Ингушетия закрепила только в одной статье (42) норму о том, что «гражданин обязан платить установленные законом налоги и сборы».

Всего в двух статьях Степного Уложения (Конституции) Республики Калмыкия изложены положения, касающиеся налогов. В ст. 30 установлено, что к ведению Народного Хурала (Парламента) Республики Калмыкия относится установление республиканских налогов и сборов. В ст. 42 определено, что органы местного самоуправления самостоятельно в пределах своих полномочий управляют муниципальной собственностью, формируют, утверждают и исполняют местный бюджет, устанавливают местные налоги и сборы, осуществляют охрану общественного порядка, а также решают иные вопросы местного значения.

Конституция Республики Дагестан, Конституция Республики Марий Эл, Конституция Республики Северная Осетия–Алания, Конституция Республики Татарстан, Конституция Республики Карелия в четырех статьях изложили вопросы, касающиеся налогообложения в государстве. Так, Конституция Республики Татарстан закрепила, что в пределах своих полномочий она регулирует развитие налоговой политики, не вмешиваясь в деятельность хозяйствующих субъектов. В ст. 76 Конституции установлено, что законопроекты о введении или об отмене налогов, освобождение от их уплаты в части, зачисляемой в бюджет Республики Татарстан, рассматриваются Государственным Советом Республики Татарстан по представлению Президента Республики Татарстан либо при наличии его заключения. Согласно ст. 118 Конституции органы местного самоуправления самостоятельно управляют муниципальной собственностью, формируют, утверждают и исполняют местный бюджет, устанавливают местные налоги и сборы, осуществляют охрану общественного порядка, а также решают иные вопросы местного значения. Аналогичные положения закреплены в Конституции Республики Дагестан, Конституции Республики Северной Осетии – Алания, Конституции Республики Марий Эл. Кроме того, в последней Конституции закрепляются полномочия районного (городского) собрания, которое утверждает бюджет района (города), устанавливает местные налоги и сборы.

Необходимо отметить, что практически все конституции республик отдельной статьей установили обязанность каждого платить законно установленные налоги и сборы, а также продублировали ст. 57 Конституции РФ о том, что законы, устанавливающие налоги и сборы или ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют. Исключением является Конституция Республики Саха (Якутия), которая в ст. 110 закрепила только в отношении юридических лиц, что все они «независимо от форм собственности, расположенные и действующие на

¹³ Баглай М. В. Конституционное право Российской Федерации : учеб. для вузов. 4-е изд., изм. и доп. М. : Норма, 2005. С. 78.

Раздел I. Проблемы общей части финансового права

территории Республики Саха (Якутия), уплачиваются налоги и сборы в порядке, установленном законом». Таким образом, конституционная обязанность физических лиц по уплате налогов не закреплена, отсутствует норма о запрете обратной силы законов, устанавливающих новые налоги или ухудшающих положение налогоплательщиков.

Анализ конституционного законодательства республик позволил сделать вывод, что в основном в 6 (Республики Хакасия, Карачаево-Черкесская, Кабардино-Балкарская, Мордовия, Башкортостан и др.) – 8 (Саха (Якутия), Тыва) статьях изложены нормы, регулирующие отношения в сфере налогообложения. Характерным является «разбросанность» норм по всему тексту Конституции.

Наиболее подробно (в девяти статьях) рассмотрены основные положения в сфере налогообложения в Конституции Республики Алтай. В частности, в ней установлены конституционная обязанность граждан «платить налоги и сборы в порядке и размерах, установленных законом или решением государственных органов, принятых в пределах их полномочий»; закреплены: полномочия Республики Алтай устанавливать налоги и сборы, другие обязательные платежи и льготы по ним, а также общие принципы установления местных налогов и платежей за использование природных ресурсов; полномочия Государственного Собрания – Эл Курултай в отношении республиканских налогов и сборов; полномочия Правительства Республики Алтай по проведению налоговой политики; полномочия органов местного самоуправления в отношении установления местных налогов и сборов¹⁴.

Далее рассмотрим, как налоговые правоотношения отражены в конституциях зарубежных государств¹⁵.

В мировой практике выделяют различные подходы к конституционно-правовому регулированию налоговых правоотношений.

1. В ст. 3 Конституции Азербайджанской Республики закреплен запрет на проведение референдума по вопросам налогообложения. Согласно ст. 73 Конституции выплачивать установленные законом налоги и другие государственные сборы в полном объеме и своевременно является долгом каждого. При этом никто не может быть принужден выплачивать налоги и другие государственные сборы при отсутствии предусмотренных законом оснований и сверх объема, указанного в законе. К общим правилам, установленным Милли Меджлисом Азербайджанской Республики, относятся вопросы установления основ финансовой деятельности, налоги, пошлины и сборы. В полномочия муниципалитетов включаются установление местных налогов и сборов. В Конституции также определя-

¹⁴ Тексты конституций республик РФ. URL: <http://www.constitution.garant.ru>

¹⁵ Тексты конституций зарубежных стран см.: Конституции зарубежных государств : учеб. пособие / сост. В. В. Маклаков. 4-е изд., перераб. и доп. М. : Волтерс Клювер, 2003; Конституции государств Европы. М. : Норма, 2001; Конституции государств Европы : в 3 т. / под общ. ред. и со вступ. ст. директора Института законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации Л. А. Окунькова. М. : Норма, 2001.

ется, что решения муниципалитета принимаются большинством голосов членов муниципалитета. Однако по местным налогам и сборам имеются исключения, поскольку такие решения принимаются большинством в две трети голосов членов муниципалитета.

2. Конституция Республики Армения закрепляет ряд норм, направленных на урегулирование налоговых правоотношений. Так, в ст. 45 закреплена обязанность каждого в установленном законом порядке и размере уплачивать налоги, пошлины, производить другие обязательные платежи. В ст. 83.5 определяется, что исключительно законами Республики Армения устанавливаются виды, размеры, порядок выплаты физическими и юридическими лицами налогов, пошлин и других обязательных платежей. Согласно ст. 106 муниципалитеты формируют бюджет самостоятельно и в пределах, предусмотренных законом, устанавливают местные налоги и сборы.

3. Статья 56 Конституции Республики Беларусь устанавливает, что граждане обязаны принимать участие в формировании государственных расходов путем уплаты государственных налогов, пошлин и иных платежей. Следует обратить внимание на ст. 132 Конституции, определяющую структуру финансово-кредитной системы Республики Беларусь, включающей бюджетную систему, банковскую систему, а также финансовые средства внебюджетных фондов, предприятий, учреждений, организаций и граждан. Отмечается, что доходы бюджета формируются за счет налогов, определяемых законом, других обязательных платежей, а также иных поступлений.

4. Статьей 3 Конституции Грузии к исключительному ведению высших государственных органов относится налоговое законодательство. Статья 94 является ключевой в регулировании налоговых правоотношений, так как в ней сформулированы три основных положения: во-первых, закрепляется обязанность всех платить налоги и сборы в количестве и в порядке, установленном законом; во-вторых, указывается, что структура и порядок введения налогов и сборов устанавливаются только законом; в-третьих, освобождение от уплаты налогов, а также выплаты из государственной казны допускаются тоже только на основании закона. В Конституции определяется компетенция Палаты Контроля Грузии, в частности, она вправе представлять Парламенту предложения по совершенствованию налогового законодательства.

5. Согласно ст. 35 Конституции Республики Казахстан уплата законно установленных налогов, сборов и иных обязательных платежей является долгом и обязанностью каждого. В ст. 54 закрепляется, что Парламент в раздельном заседании Палат путем последовательного рассмотрения вопросов вначале в Мажилисе, а затем в Сенате принимает конституционные законы и законы в том числе по вопросам установления и отмены государственных налогов и сборов.

6. На территории Кыргызской Республики действует единая налоговая система. В ст. 11 Конституции Кыргызской Республики закрепляется, что право становления налогов принадлежит Жогорку Кенешу. Законы,

Раздел I. Проблемы общей части финансового права

устанавливающие новые налоги и ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют. К компетенции Правительства относится обеспечение проведения финансовой, ценовой, тарифной, инвестиционной и налоговой политики. Устанавливается, что органы местного самоуправления самостоятельно управляют муниципальной собственностью, формируют, утверждают и исполняют местный бюджет, вводят местные налоги и сборы, содействуют охране общественного порядка, а также решают иные вопросы местного значения. Местные кенеши в соответствии с законом вводят местные налоги и сборы, а также в случаях и порядке, предусмотренных законом, устанавливают льготы по ним.

7. Статьей 37 Конституции Латвийской Республики закрепляется только запрет на всенародное голосование по вопросам о налогах. Других статей, регулирующих вопросы налогообложения, нет.

8. К обязанностям Сейма Конституция Литовской Республики относит установление государственных налогов и других обязательных платежей. Согласно ст. 121 советы самоуправлений имеют право в предусмотренных законом случаях и порядке устанавливать местные сборы, предусматривать за счет своего бюджета льготы по налогам и сборам. Статьей 127 устанавливается, что доходы государственного бюджета формируются за счет налогов, обязательных платежей, сборов, доходов от государственного имущества и иных поступлений. Налоги, другие платежи в бюджет и сборы устанавливаются законами Литовской Республики.

9. В Конституции Республики Молдова содержатся две статьи, касающиеся вопросов налогообложения. Статья 58 «Участие в финансовых расходах» определяет, что граждане обязаны участвовать в общественных расходах посредством уплаты налогов и сборов, закрепляет запрет на установление любых налогов, за исключением определяемых законом. Налоговая система, предусмотренная законом, должна обеспечивать справедливое распределение налогового бремени. Согласно ст. 132 («Налоговая система») налоги, сборы и любые доходы государственного бюджета, бюджета государственного социального страхования и бюджетов районов, городов и сел устанавливаются согласно закону соответствующими представительными органами. Подчеркивается также, что иное налогообложение запрещено.

10. Согласно ст. 45 Конституции Республики Таджикистан уплата налогов и сборов, определяемых законом, является обязанностью каждого. При этом законы, устанавливающие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщика, обратной силы не имеют. Законы об установлении и отмене налогов вносятся в Меджлиси намояндагон Правительством Республики Таджикистан. Меджлис народных депутатов утверждает местные налоги и платежи в соответствии с законом.

11. В ст. 42 Конституции Туркменистана закрепляется обязанность каждого человека платить государственные налоги и иные платежи в порядке и размерах, установленных законами.

12. Статья 51 Конституции Республики Узбекистан закрепляет обязанность платить законно установленные налоги и местные сборы.

Публичные финансы и налоговое право: ежегодник

Установление налогов и других обязательных платежей относится к совместному ведению Законодательной палаты и Сената Олий Мажлиса Республики Узбекистан. Согласно ст. 123 на территории Республики Узбекистан действует единая налоговая система. Право установления налогов принадлежит Олий Мажлису Республики Узбекистан.

13. Конституция Украины также закрепляет обязанность платить налоги и сборы в порядке и размерах, установленных законом (ст. 67). Кроме того, указывается, что все граждане ежегодно подают в налоговые инспекции по месту жительства декларации о своем имущественном положении и доходах за истекший год в порядке, установленном законом. Устанавливается также запрет в отношении законопроектов по вопросам налогов, бюджета путем проведения референдума. Закрепляется, что исключительно законами Украины устанавливаются система налогообложения, налоги и сборы. Статья 143 закрепляет, что государство финансирует осуществление полномочий в полном объеме за счет средств Государственного бюджета Украины или путем отнесения к местному бюджету в установленном законом порядке отдельных общегосударственных налогов.

14. Статья 106 Конституции Эстонской Республики устанавливает запрет на введение референдумом налогов. Отмечается, что Указом Президента не могут быть введены в действие или отменены ни Конституция, ни законы, а также законы, устанавливающие государственные налоги, и государственный бюджет. Государственные налоги, повинности, пошлины, штрафы и платежи по обязательному страхованию устанавливаются законом. Согласно ст. 157 местное самоуправление имеет самостоятельный бюджет, основы и порядок формирования которого устанавливаются законом.

Таким образом, отдельными положениями рассмотренных конституций устанавливаются обязанность уплаты налогов на основании закона; запрет на проведение референдума по вопросам налогообложения, а также отдельные полномочия органов в сфере налогообложения.

Итак, отсутствие в НК РФ ссылки на Конституцию РФ как основополагающий источник налогового права приводит к разнотечениям, а в отдельных случаях дает повод вывести конституционную базу за рамки основ налогового права. Конституция РФ имеет высшую юридическую силу в отношении НК РФ, федеральных и региональных законов о налогах и сборах и возглавляет всю систему действующего законодательства, в том числе законодательства о налогах и сборах, и предопределяет содержание системы налогово-правовых нормативных актов.

Анализ российских конституционных норм, а также решений Конституционного Суда по налоговым правоотношениям в сравнении с конституционным законодательством зарубежных стран позволил сделать вывод о том, что в Конституции РФ содержится недостаточное количество норм для эффективного правового регулирования налоговых отношений. Изложение налогово-правовых норм в Конституции РФ характеризуется бессистемностью, что может формировать отношение к Конституции РФ

Р а з д е л I. Проблемы общей части финансового права

как к непрочному фундаменту системы налогообложения. Неструктурированное закрепление налогово-правовых норм в Конституции РФ следует отнести к ее досадной «особенности», что не может способствовать четкому взаимодействию между субъектами налоговых правоотношений, а наоборот, во многом усложняет налогообложение за счет трудностей согласования и разрозненности явно недостаточного количества налогово-правовых норм. Наконец, степень совершенства основополагающего акта отражает значимость налоговых правоотношений, сформировавшуюся в политico-правовом сознании, показывает характер взаимоотношений государства и гражданина (налогоплательщика), который находит выражение в двух формах – прямой и косвенной. Следует особо отметить роль конституционных принципов налогообложения, так как именно они относятся к основным гарантиям, обеспечивающим реализацию и соблюдение прав и законных интересов налогоплательщика.

С момента принятия Конституции РФ изменились социально-экономическое положение страны, международные отношения и поэтому назрела необходимость обобщения отечественного и зарубежного практического опыта налогообложения, с учетом специфики нашего государства, с целью прогнозирования дальнейшего совершенствования и развития.

Однако необходимо учитывать и предостережение И. А. Ильина: «Нет одинаковых народов и не должно быть одинаковых форм и конституций. Слепое заимствование и подражание нелепо, опасно и может стать гибельным»¹⁶.

¹⁶ Ильин И. А. О государственной форме // Сов. государство и право. 1991. № 11. С. 138.

**ОБЪЕДИНЕНИЕ НОРМАТИВНОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ
ФИНАНСОВОЙ СИСТЕМЫ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
КАК ОСНОВА ЕЕ ДАЛЬНЕЙШЕГО СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ**

А. Абрамов

кандидат технических наук, доцент

Томский государственный университет

Существует целый ряд областей финансовых отношений, не кодифицированных в настоящее время:

- понятие и состав финансовой системы Российской Федерации, которая до сих пор представляет собой перечень разнородных органов;
- содержание и структура государственного финансового администрирования в увязке с государственным финансовым контролем и надзором, а также мегарегуляторами;
- совокупность доходов государства, включая: налоговые и неналоговые; федеральные, региональные и местные; государственных внебюджетных фондов; государственных организаций, фонды суворенные...

В Докладе Совета Федерации Федерального Собрания Российской Федерации 2006 г. «О состоянии законодательства Российской Федерации» отмечено: «...в настоящее время наблюдается явная недостаточность нормативного регулирования процесса исполнения бюджетов по доходам (финансовое администрирование), которая возникла в ходе налоговой и бюджетной реформы...»¹.

Трансформация всех сфер жизни нашей страны на этапе перехода от плановой экономики к рыночной предопределила серьезные изменения и ее финансовой системы. Формирование принципиально новой налоговой системы, изменения бюджетных отношений, создание государственных внебюджетных фондов потребовали не только научного переосмыслиния многих традиционных финансово-правовых категорий, но и нормативно-правовой регламентации динамично формирующихся финансовых отношений.

В соответствующих статьях Конституции РФ закреплены основы финансовой деятельности государства (ст. 57; п. «ж» и «з» ст. 71; ст. 72; ст. 101; п. 3 ст. 104; ст. 106 и др.). При этом конституционные нормы, устанавливающие компетенцию органов представительной и исполнительной власти в области бюджета, налогов и доходов, государственного кредита, страхования, денежно-кредитной системы, закрепляют только общие принципы и положения финансовой деятельности государства.

Введение с 1994 г. Таможенного кодекса, с 1999 г. Налогового кодекса и с 2000 г. Бюджетного кодекса представляет собой значительное про-

¹ Доклад Совета Федерации Федерального Собрания Российской Федерации 2006 года «О состоянии законодательства Российской Федерации» / под общ. ред. С. М. Миронова, Г. Э. Бурбулиса. М. : Норма, 2008. С. 189.

Раздел I. Проблемы общей части финансового права

движение в вопросе регламентации различных сфер финансовых отношений.

Безусловно, бюджетные отношения занимают центральное место в сфере государственных финансов. Бюджетный кодекс устанавливает общие принципы бюджетного законодательства, правовые основы функционирования бюджетной системы Российской Федерации, правовые положения субъектов бюджетных отношений, порядок регулирования межбюджетных отношений, а также определяет основы бюджетного процесса. Бюджетный кодекс зафиксировал компетенцию и полномочия органов власти всех уровней в бюджетной сфере. Субъектами бюджетных правоотношений являются не только государство, национально-государственные и административно-территориальные образования, но и юридические лица всех форм собственности, а также граждане.

Таможенное законодательство также затрагивает интересы достаточно большой части российского общества. Таможенный кодекс регламентирует не только отношения государства и субъектов (юридических и физических лиц), пересекающих таможенную границу. Он определяет порядок уплаты таможенных платежей и тем самым затрагивает интересы многомиллионной армии покупателей иностранных товаров. Наконец, доходы, администрируемые таможенными органами, составляют около трети всех поступлений в бюджетную систему страны.

Налоговое законодательство, безусловно, касается не только всех, без исключения, хозяйствующих субъектов, но и каждого человека. По итогам работы налоговых органов формируется более 60 % общей суммы государственных доходов.

В то же время бюджетное, налоговое и таможенное законодательства, являясь регламентирующими достаточно обширной сферы финансовых отношений, недостаточно увязаны между собой идеологически, во многом действуют обособленно и не обеспечивают единый системный подход. Рассмотрим некоторые примеры такого несоответствия.

Так, в бюджетном законодательстве отсутствует полный перечень участников (субъектов) бюджетных отношений. Только обобщение всей совокупности законодательных и подзаконных актов, регулирующих процессы формирования доходов бюджетной системы, позволяет определить полный круг участников бюджетных отношений и их конкретные функции.

Понятие финансовых органов появилось в Бюджетном кодексе только в редакции Федерального закона от 26 апреля 2007 г. № 63-ФЗ «О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации в части регулирования бюджетного процесса и приведения в соответствие с бюджетным законодательством Российской Федерации отдельных законодательных актов Российской Федерации»: «Финансовые органы – Министерство финансов Российской Федерации, органы исполнительной власти субъектов Российской Федерации, осуществляющие составление и организацию исполнения бюджетов субъектов Российской Федерации (финансовые органы субъектов Российской Федерации), органы (долж-

ностные лица) местных администраций муниципальных образований, осуществляющие составление и организацию исполнения местных бюджетов (финансовые органы муниципальных образований)».

В соответствии с Бюджетным кодексом конкретными бюджетными полномочиями наделяется и большое число других органов власти всех уровней. Под бюджетными полномочиями понимают установленные законодательством права и обязанности соответствующих органов власти по регулированию бюджетных правоотношений, организации и осуществлению бюджетного процесса².

Фактически все государственные органы, непосредственно участвующие в бюджетном процессе, поименованы в федеральных законах о федеральном бюджете на очередной финансовый год, а также в аналогичных законах субъектов Федерации и решениях органов местного самоуправления в перечнях администраторов либо распорядителей бюджетных средств.

В частности, согласно Приложению № 6 к Федеральному закону от 24 июля 2007 г. «О федеральном бюджете на 2008 год и на плановый период 2009 и 2010 годов» в перечень главных администраторов доходов федерального бюджета включено 112 федеральных органов исполнительной власти и учреждений. Такое же число федеральных органов исполнительной власти и учреждений, согласно Приложению № 28 к данному Федеральному закону, в 2008 г. являлось прямыми получателями средств из федерального бюджета. Соответственно, все эти субъекты являются участниками бюджетных отношений.

Согласно Бюджетному кодексу РФ доходная часть федерального бюджета складывается из налоговых и неналоговых поступлений бюджетной системы. К налоговым доходам, в соответствии с п. 2 ст. 41 Бюджетного кодекса РФ, относятся доходы от предусмотренных законодательством Российской Федерации о налогах и сборах федеральных налогов и сборов, в том числе от налогов, предусмотренных специальными налоговыми режимами, региональных и местных налогов, а также пеней и штрафов по ним. Неналоговые доходы перечислены в п. 3 ст. 41 Бюджетного кодекса РФ.

Налоговые доходы составляют основную долю доходов бюджетной системы Российской Федерации. Администраторами большей части налоговых доходов являются два органа исполнительной власти: Федеральная налоговая служба и Федеральная таможенная служба.

Следует отметить, что уже в ст. 2 Налогового кодекса РФ, определяющей круг отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, указывается на частичное наложение налогового законодательства на таможенное. А пункт 4 ст. 9 Налогового кодекса РФ прямо называет таможенные органы участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах.

Полный перечень налогов и сборов определен в ст. 13–15 Налогового кодекса РФ. Кроме того, в ст. 18 установлены четыре специальных на-

² См.: Веселкова Е. Г. Природа финансовых органов // Финансы. 2007. № 11. С. 66–70.

Раздел I. Проблемы общей части финансового права

логовых режима, предусматривающих уплату соответствующих налогов взамен уплаты отдельных налогов, предусмотренных в ст. 13–15.

Полный перечень таможенных платежей определен в ст. 318 Таможенного кодекса РФ.

Природа налоговых платежей, несмотря на достаточно длительную их историю, и сегодня остается дискуссионной. В большой степени современное понимание понятий «налог» и «сбор» нашло отражение в определениях, приведенных в ст. 8 Налогового кодекса РФ.

Однако большинство авторов научных работ по налогам отмечают неполноту и неоднозначность данных определений, требующих дополнительных комментариев для их практического применения. Результатом неоднозначного подхода в вопросе определения налога и сбора явился факт формального сокращения видов налоговых платежей с 1 января 2005 г. (Федеральный закон от 29 июля 2004 г. № 95-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации о налогах и сборах» и Федеральный закон от 20 августа 2004 г. № 120-ФЗ «О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации в части регулирования межбюджетных соглашений»). При этом реально не произошло сокращения обязательных платежей в бюджетную систему России, а только некоторые из них изменили свой статус и стали неналоговыми доходами. Разделение произошло фактически без учета не только правовой природы различных доходов бюджетной системы, но и без учета технологии их администрирования.

Действующая редакция Таможенного кодекса РФ определяет только понятие таможенного сбора (пп. 31 п. 1 ст. 11) и не дает определения других таможенных платежей, предусмотренных в ст. 318. В отношении остальных понятий, употребляемых в Таможенном кодексе, пункт 2 ст. 11 отсылает всех участников таможенных отношений к Налоговому кодексу и иным нормативным актам Российской Федерации. Таким образом, применительно к таким видам таможенных платежей, как НДС и акцизы, участникам таможенных отношений необходимо руководствоваться определением налога, данным в ст. 8 Налогового кодекса РФ, а применительно к таможенной пошлине – определением государственной пошлины, данным во вступившей в действие с 1 января 2005 г. новой 25.3 главе Налогового кодекса РФ.

Анализ налогового и таможенного законодательства показывает, что таможенным платежам присуще большинство элементов налогообложения, которые должны быть определены в соответствии со ст. 17 Налогового кодекса РФ. Единственным элементом, который отсутствует у таможенных пошлин и сборов, является налоговый период. Это обусловлено спецификой элемента «порядок и сроки уплаты», связанной с особенностями таможенного налогообложения в части сроков уплаты.

Учитывая близость определений и наличие общих признаков (обязательность уплаты, зачисление в бюджетную систему и контролиру-

емость государственным органом), можно сделать вывод о том, что законодательство должно объединять таможенные и налоговые платежи в единую систему налогов и сборов. Однако с 1 января 2005 г., в связи с названными выше изменениями в Налоговый и Бюджетный кодексы РФ, произошло разделение таможенных платежей: косвенные налоги (НДС и акциз) остались налоговыми доходами бюджета, а таможенные пошлины и таможенные сборы перешли в разряд неналоговых доходов.

Таким образом, сложилась законодательная неопределенность различных таможенных платежей. Нельзя не согласиться с точкой зрения профессора В. Г. Панского, который отмечает, что «размытая» нормативная база по таможенным платежам не может избежать неточностей и противоречий, что усложняет контроль и дает возможность минимизировать, а нередко и не платить установленные платежи³.

Еще в более яркой форме выражает свое мнение по данной проблеме известный специалист в области законодательства о налогах и сборах профессор С. Г. Пепеляев: «Уплата иных, помимо налогов и сборов, обязательных платежей (за исключением штрафных санкций) Конституцией РФ не предусмотрена. Поэтому в случае исключения таможенной пошлины и таможенных сборов из системы налогов и сборов возникает неопределенность в вопросе о том, имеются ли конституционно-правовые основания для взимания данных платежей.

Таможенная пошлина и таможенные сборы полностью соответствуют понятиям «налог» и «сбор», определение которых содержится в статье 8 НК РФ.

В соответствии с частью 3 пункта 5 статьи 3 НК РФ «ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги и сборы, а также иные взносы и платежи, обладающие установленными настоящим Кодексом признаками налогов или сборов, не предусмотренные настоящим Кодексом либо установленные в ином порядке, чем это определено настоящим Кодексом».

Следовательно, в случае исключения таможенных пошлин и сборов из системы налогов и сборов на организации и физических лиц не может быть возложена обязанность уплачивать данные платежи⁴.

22 Следует также отметить наличие принципиальных различий в законодательной регламентации процессов уплаты налоговых и таможенных платежей.

В соответствии с п. 1 ст. 45 Налогового кодекса РФ налогоплательщик должен самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога (за исключением случаев, предусмотренных Налоговым кодексом, в частности при удержании и уплате налога налоговым агентом).

³ См.: Панков В. Г. Некоторые направления налоговой реформы : проблемы и пути решения // Налоговая политика и практика. 2004. № 3. С. 12.

⁴ См.: Широков С. В., Артемьев А. А. Новый статус таможенных платежей – потери для бюджета // Налоговая политика и практика. 2004. № 9. С. 4–8.

Раздел I. Проблемы общей части финансового права

В соответствии с п. 3 этой же статьи обязанность по уплате налога считается исполненной налогоплательщиком с момента предъявления в банк поручения на перечисление в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства денежных средств со счета налогоплательщика в банке при наличии на нем достаточного денежного остатка на день платежа.

Иные правила установлены для уплаты таможенных платежей. Во-первых, в соответствии с п. 2 ст. 328 Таможенного кодекса РФ любое лицо вправе уплатить таможенные пошлины и налоги. Во-вторых, в соответствии с п. 1 ст. 332 Таможенного кодекса РФ обязанность по уплате таможенных пошлин и налогов считается исполненной с момента списания денежных средств со счета плательщика в банке. Третьей принципиальной особенностью уплаты таможенных платежей является установленный пунктом 1 ст. 331 Таможенного кодекса РФ порядок зачисления их на счет таможенного органа.

Таким образом, при уплате таможенных платежей, в отличие от налоговых, законодательно не высказывается заинтересованности в установлении конкретного лица, фактически производящего платежи. Данное обстоятельство следует признать весьма удобным с точки зрения упрощения процедуры осуществления обязательных платежей в бюджетную систему. Не является принципиальным, от кого поступили средства в бюджетную систему за конкретного плательщика. Важно то, что лицо, обязанное уплатить причитающуюся сумму налога (сбора, пошлины), и в налоговом и в таможенном законодательстве определено однозначно. Именно в отношении него будут применены меры принудительного взыскания в случае не исполнения обязанностей по их уплате.

В то же время следует признать с практической точки зрения весьма не рациональной невозможность уплаты налоговых платежей третьими лицами. В практике деятельности налоговых органов существует большая проблема, связанная именно с невозможностью уплаты налогов третьими лицами. Так, в случае, когда юридическое лицо не имеет расчетного счета (например, оно находится на стадии ликвидации), ее учредитель не имеет фактической возможности исполнить обязанность по уплате налога за это, учрежденное им, юридическое лицо. Жесткая формулировка пункта 1 ст. 45 Налогового кодекса РФ приводит нередко к случаям, когда вместо добровольной уплаты налогов заинтересованным лицом (как правило, взаимозависимым), при полном его согласии сделать это, налоговые органы принимают формальные меры принудительного взыскания. И затем, посредством длительной процедуры банкротства (осуществляемого за государственный счет), списывают налоговую задолженность, как невозможную к взысканию, после принятия судом решения об окончании процедуры банкротства.

Несоответствие формулировок Таможенного и Налогового кодексов РФ о признании свершившимся фактом исполнение обязанности по уплате налогов и сборов не имеет практического значения, однако, с точки зрения обеспечения интересов бюджетной системы, следовало бы

считать обязанности по уплате налогов и иных платежей исполненными с момента их фактического поступления в бюджет либо на счет администратора дохода.

Значительным преимуществом, с точки зрения простоты исполнения обязанности по уплате, следует признать предусмотренный Таможенным кодексом РФ порядок зачисления таможенных платежей предварительно на счет таможенных органов с последующим перечислением их на счет федерального казначейства.

Статья 218 Бюджетного кодекса РФ определяет понятие «исполнение бюджетов по доходам». Принципиальным, с точки зрения администрирования доходов бюджета, является то обстоятельство, что исполнение бюджетов по доходам производится путем зачисления всех доходов на единый счет бюджета. При этом непосредственный учет поступлений на этом едином счете осуществляют органы Федерального казначейства.

Правила проведения операций по кассовым поступлениям в бюджетную систему Российской Федерации и учет поступлений на счетах, открытых территориальными органами Федерального казначейства в расчетно-кассовых центрах Центрального банка РФ, регламентированные Бюджетным и Налоговым кодексами РФ, не в полной мере соответствуют порядку, предусмотренному Таможенным кодексом РФ.

Следует отметить, что порядок ведения учета доходов бюджетной системы и применяемая при этом бюджетная классификация приняты в целях реализации постановления Правительства РФ от 22 мая 2004 г. № 249 «О мерах по повышению результативности бюджетных расходов». В связи с этим технология решения задачи по качественной регламентации процесса расходования бюджета, обеспечивающая необходимый контроль, применена и для регламентации процесса формирования доходов. И как показывает практика, такая регламентация излишне сложная и затратная как для государства, так и для плательщиков. Данное положение является одной из причин, по которой задача улучшения администрирования налогов и других обязательных платежей в бюджетную систему остается не решенной.

Так, если рассмотреть правила указания информации в полях расчетных документов на перечисление налогов и сборов в бюджетную систему, утвержденные приказом Минфина России от 24 ноября 2004 г. № 106н, то можно сделать неутешительный вывод: заполнить такой документ правильно без специальной программы практически невозможно. Подробно данная проблема рассмотрена автором в одной из работ⁵, приведем лишь некоторые примеры.

В поле 104 указывается показатель кода бюджетной классификации (КБК) – идентификатор, по которому налогоплательщики, органы Федерального казначейства и налоговые органы определяют принадлежность

⁵ См.: Абрамов А. П. Проблемы налоговых платежей // Налоги и налогообложение. 2006. № 2. С. 19–23.

Раздел I. Проблемы общей части финансового права

платежных документов к тому или иному налоговому обязательству налогоплательщика (20 знаков).

Код муниципального образования по общероссийскому классификатору административно-территориальных образований (ОКАТО) указывается в поле 105-го расчетного документа (11 знаков).

В поле 106 указывается показатель основания платежа (2 знака). Данный показатель может иметь 11 различных значений, обозначаемых сочетанием двух заглавных букв. Например: ТП – платежи текущего года; ЗД – добровольное погашение задолженности по истекшим налоговым периодам при отсутствии требования налогового органа; ТР – погашение задолженности по требованию налогового органа; АП – погашение задолженности по акту проверки; АР – погашение задолженности по исполнительному документу и т.д.

В поле 108 указывается показатель номера документа, который в зависимости от значения показателя основания платежа может принимать различные значения, обозначаемые сочетанием двух заглавных букв (ТР – требование налогового органа; АП – акт проверки и др.), либо в данном поле проставляется показатель ноль (0).

В поле 110 указывается показатель типа платежа, который имеет два знака и может принимать 10 различных значений, обозначаемых сочетанием двух заглавных букв (НС – уплата налога или сбора; ПЛ – уплата платежа; ПЕ – уплата пени; СА – уплата налоговых санкций и т.д.), либо в данном поле проставляется показатель ноль (0).

Заметим, что информация в поле 110 фактически дублирует информацию, указанную в коде программы доходов КБК (14–17 разряды).

Особо укажем, что ошибка оформления любого реквизита в расчетном документе является основанием для признания налога не уплаченным.

Результатом такого усложненного оформления расчетных документов на перечисление налогов, сборов и иных обязательных платежей в бюджетную систему является большое число так называемых невыясненных поступлений – платежей хотя и поступивших в бюджетную систему, но не отнесенных органами Федерального казначейства к тому или иному виду платежа. Налогоплательщики в таких случаях считают свои налоговые обязательства исполненными, а налоговые органы и иные администраторы начисляют пени на суммы недоимки.

Отдельно следует сказать и о проблеме зачетов и возвратов излишне уплаченных или излишне взысканных налогов. Ограничения, предусмотренные соответствующими статьями Налогового кодекса РФ, обусловленные зачислением определенных платежей, либо их долей, по разным уровням бюджетной системы, дополненные необходимостью участия в процедуре осуществления зачетов и возвратов, кроме налогоплательщиков и налоговых органов, органов Федерального казначейства, являются серьезной проблемой налогового администрирования. Данная проблема практически отсутствует при зачете и возврате таможенных платежей именно в силу установленного порядка уплаты на счет таможенных органов.

Введение порядка уплаты различных доходов бюджетной системы предварительно на единый счет администратора соответствующего дохода, аналогично порядку, предусмотренному таможенным законодательством, позволит:

обеспечить единый порядок уплаты налоговых, таможенных и иных обязательных платежей;

упростить для всех сторон процедуры возврата и зачета излишне уплаченных сумм плательщиками;

упростить саму процедуру уплаты налогов, посредством отсутствия необходимости заполнения налогоплательщиками большого количества платежных документов с огромным количеством различных реквизитов;

избежать дублирования учета доходов платежей по каждому плательщику Федеральным казначейством, Федеральной налоговой службой и другими администраторами доходов;

снизить издержки всех участников процесса формирования доходов бюджетной системы, в том числе государства.

Данный порядок не нарушает основного бюджетного правила – зачисления доходов бюджета на единый казначейский счет. При современной системе налогообложения налоговые поступления не сразу являются доходом государства – из этих сумм необходимо произвести возврат излишне уплаченных налогов, денежных средств, в порядке реализации прав налогоплательщиков на получение налоговых льгот и т.п. Кроме того, как показывает практика таможенных платежей и опыт других стран, по некоторым видам налогов целесообразно применять временное депонирование денежных сумм в счет будущих налоговых обязательств налогоплательщиков.

К примеру, в Швеции в ходе реформы по унификации налогового законодательства был введен единый налоговый счет налогоплательщика в налоговом органе, который ведется как обычный расчетный счет: по дебету отражаются все начисляемые налоги, а по кредиту – все суммы переплат или возвратов. Уплата налога на единый счет производится налогоплательщиком единным платежным поручением. Налоговый орган распределяет полученные суммы в соответствии с начислениями по отдельным налогам, отраженным в личном счете налогоплательщика.

На этом же счете учитываются штрафные санкции и пени⁶.

Целесообразно, на наш взгляд, не нарушать принцип единства системы администрирования государственных доходов и отказаться от идеи регулирования различных фискальных платежей в разных отраслях законодательства.

Большинство вопросов, связанных с администрированием государственных доходов, независимо от того, какое ведомство осуществляет администрирование различных их видов, должно регулироваться едиными нормами.

⁶ См.: Паскачев А. Б., Каин В. А. Швеция : опыт налогового администрирования // Налоговая политика и практика. 2004. № 3. С. 32–35.

Р а з д е л I. Проблемы общей части финансового права

Необходимо в рамках единой финансовой системы четкое определение понятий и терминов бюджетного, налогового и таможенного законодательства, обеспечив при этом разумное разграничение предметов ведения каждого участника финансовых отношений. Как справедливо отмечают многие авторы, системность – важнейшее качество любого законодательства.

Следует согласиться с профессором С. В. Запольским, что «потребность в объединении финансово-правовых институтов в единый юридический массив настоятельно стучится в дверь. Что касается конкретных средств, то это может быть закон о финансах или основы законодательства о финансах, глубокая кодификация имеющегося нормативного материала, унификация финансово-правовых процедур, создание единообразной юрисдикционной процедуры для урегулирования финансово-правовых споров и т.д.»⁷.

Безусловно, назрела необходимость единой кодификации всех норм, регулирующих многообразные финансовые отношения. Принятие Финансового кодекса или общего Финансового закона, который бы объединил все названные сферы, с единых методологических позиций, и позволил бы в свою очередь упростить существующее законодательство, в том числе Налоговый, Бюджетный и Таможенный кодексы, способствовало бы повышению эффективности функционирования в целом государственной финансовой системы России.

⁷ Запольский С. В. Дискуссионные вопросы теории финансового права. М. : РАП : Эксмо, 2008. С. 84–85.

**ПОНЯТИЕ ФИНАНСОВОЙ СИСТЕМЫ
РЕСПУБЛИКИ КАЗАХСТАН И ЕЕ СОСТАВ**

А. Жусупов

доктор юридических наук

*Казахский гуманитарно-юридический университет
(Республика Казахстан, г. Астана)*

О понятии финансовой системы и ее структуре нет единого мнения, хотя на первый взгляд может показаться, что расхождения касаются лишь методологических подходов, терминологических тонкостей или отдельных нюансов. На самом деле расхождения могут носить концептуальный характер. Прежде всего следует выяснить, что представляет собой само понятие «финансовая система». Утверждается, что финансовая система представляет собой «совокупность различных сфер и звеньев финансовых отношений, в процессе которых образуются и используются фонды денежных средств»¹. Как видим, данное определение выделяет три основных признака финансовой системы. Во-первых, ее элементами обозначены «сфера» и «звено». Во-вторых, эти «сфера» и «звено» формируют «совокупность экономических отношений». В-третьих, это те отношения, в «процессе которых образуются и используются фонды денежных средств». Отметим, что такой методологический подход к определению понятия «финансовая система» в литературе традиционен. Так, П. Н. Шуляк и Н. П. Белотелова пишут: «Каждое звено финансовой системы представляет собой определенную сферу финансовых отношений, а финансовая система в целом – это совокупность различных сфер финансовых отношений, в процессе которых образуются и используются фонды денежных средств»². Такого же мнения придерживаются А. М. Бабич и Л. Н. Павлова³. Близки к этой точке зрения и юристы. В частности, Ю. А. Крохина считает, что «финансовая система государства представляет собой систему форм и методов аккумулирования, распределения и использования фондов денежных средств государства, муниципальных образований, а также предприятий, учреждений, отраслей народного хозяйства»⁴. Однако в отличие от приведенных здесь точек зрения элементами финансовой системы обозначены не «сфера» и «звено», а «формы» и «методы».

Существенно отличается позиция О. Н. Горбуновой. Она пишет: «Финансы составляют целостную систему, включающую несколько взаимосвязанных звеньев (институтов) и органов», при этом поясняет, что «фи-

¹ Финансы : учебник / под ред. Л. А. Дробзиной, Г. Б. Поляка. М., 2003. С. 29.

² Шуляк П. Н., Белотелова Н. П. Финансы. 2-е изд., испр. и доп. М., 2001. С. 21.

³ Бабич А. М., Павлова Л. Н. Финансы. Денежное обращение. Кредит. М., 2000. С. 77.

⁴ Крохина Ю. А. Финансовое право России : учеб. для вузов. М., 2004. С. 9.

Раздел I. Проблемы общей части финансового права

нансы представляют собой систему фондов (например, централизованные и децентрализованные) и систему правовых институтов, регулирующих каждое из звеньев финансовой системы. Система правовых институтов обеспечивает систему фондов⁵. Под финансовой системой, по ее мнению, понимают: «а) совокупность финансовых институтов, каждый из которых способствует образованию и использованию соответствующих денежных фондов; б) совокупность государственных органов и учреждений, осуществляющих в пределах своей компетенции финансовую деятельность»⁵. Здесь при характеристике финансовой системы (учитывая, что понятия «финансовая система» и «система финансов» являются равнозначными) имеет место взаимодействие сразу нескольких систем: а) совокупности финансовых институтов; б) системы денежных фондов; в) системы правовых институтов; г) совокупности государственных органов и учреждений, осуществляющих финансовую деятельность. Государственные финансовые учреждения включаются в состав финансовой системы государства и некоторыми экономистами⁶.

Включение в состав финансовой системы «финансовых органов государства», по нашему мнению, необоснованно. К тому же «государственные органы и учреждения, осуществляющие финансовую деятельность», существуют лишь в сфере государственных финансов. В системе частных финансов не существует и не может существовать специальных негосударственных органов, осуществляющих управление этими финансами на односторонне-властной распорядительной основе, как это свойственно государственному управлению. Если же государство и осуществляет в той или иной форме регулирование частных финансов, то это не выражает финансовую деятельность государства, так как в процессе этого регулирования не осуществляются формирование, распределение и использование денежных фондов, что является сущностным признаком категории «финансовая деятельность». По тем же причинам нет, на наш взгляд, оснований для включения, как это вытекает из точки зрения О. Н. Горбуновой, в состав финансовой системы и «системы правовых институтов». Эти правовые институты, в отличие от самой финансовой системы, входящей в состав экономического базиса, находятся в составе правовой надстройки, хотя связь между экономическими институтами, формирующими финансовую систему, и правовыми институтами, регулирующими экономические отношения, совокупность которых образует тот или иной экономический институт, вполне очевидна.

Как уже отмечалось, различные авторы по-разному именуют структурные элементы финансовой системы. Для их обозначения используются такие понятия, как «сфера или блоки финансовых отношений», «звенья или институты финансовой системы», «формы и методы аккумуляирования, распределения и использования фондов денежных средств».

⁵ Финансовое право : учебник / под ред. О. Н. Горбуновой. 2-е изд., перераб. и доп. М., 2000. С. 19.

⁶ См.: Экономика и бизнес. М., 1993. С. 430.

Очевидно, что понятия «сфера» и «звенья» неравнозначны понятиям «формы» и «методы». Понятия «сферы» и «звенья» выражают структурированные явления, «формы» и «методы» – движение денежных средств. При этом нельзя сказать, что каждому денежному фонду свойственны только ему присущие формы и методы его «аккумулирования, распределения и использования». В сущности, процессы аккумулирования, распределения и использования всех денежных фондов основаны на комбинации трех видов экономических отношений: финансовых, кредитных и товарно-денежных. Поэтому особых различий в формах и методах аккумулирования, распределения и использования в тех или иных денежных фондах реально обнаружить трудно. Понятно, что фонды негосударственных предприятий не могут формироваться за счет, скажем, налогов. За их счет могут формироваться лишь государственные фонды (в частности, бюджет). Но зато денежные фонды этих предприятий будут распределяться посредством уплаты налогов. Вследствие этого в рамках финансовой деятельности предприятий осуществление налогообложения будет выражать как финансовую деятельность государства, выражаясь в актах установления и взимания налогов, так и в рамках финансовой деятельности предприятий, выражаясь в исчислении и уплате налогов (т.е. в исполнении налогового обязательства). В свою очередь понятие «сфера финансовой деятельности» также представляется недостаточно конкретным для определения структурного элемента финансовой системы в силу неопределенности самого понятия «сфера».

Полагаем, что базовым элементом структуры финансовой системы выступает такая категория, как «финансово-экономический институт». Финансово-экономический институт представляет собой совокупность определенных экономических отношений. Материальным выражением финансово-экономического института выступает денежный фонд. Следовательно, финансово-экономический институт – это совокупность экономических отношений, возникающих в процессе деятельности по формированию, распределению и использованию фонда денежных средств. Финансовая система состоит из финансово-экономических институтов. В итоге *финансовая система* – это совокупность финансово-экономических институтов, представляющих в свою очередь совокупность экономических отношений, возникающих в процессе деятельности по формированию, распределению и использованию фонда денежных средств. Все финансово-экономические институты находятся в определенном взаимодействии. Так, хозяйствующие субъекты из своих денежных средств платят налоги в пользу государства. Уплата налога выражает, с одной стороны, процесс расходования денежных фондов этих субъектов, а с другой – процесс формирования такого государственного денежного фонда, как бюджет. Поэтому каждый институт финансовой системы представляет собой звено этой системы. Данное понятие отражает не только сложный состав финансовой системы, состоящей из различных и многообразных структурных элементов в виде финансово-экономических институтов, но и взаимосвязь этих звеньев.

Раздел I. Проблемы общей части финансового права

Что же касается самих институтов финансовой системы, т.е. ее состава или структуры, то различные авторы в принципе называют одни и те же институты, хотя и здесь наблюдаются определенные разнотечения. Так, П. Н. Шуляк и Н. П. Белотелова пишут, что финансовые отношения предприятий относятся к децентрализованным финансам и используются для регулирования и стимулирования экономики и социальных отношений на микроуровне⁷. Ю. А. Крохина в состав финансовой системы Российской Федерации включает: 1) бюджетную систему; 2) внебюджетные государственные и муниципальные фонды; 3) государственный и муниципальный кредит; 4) обязательное государственное страхование; 5) финансы предприятий любых форм собственности, объединений, организаций, учреждений, отраслей народного хозяйства. При этом она отмечает, что первые четыре звена финансовых отношений относятся к централизованным финансам и используются для осуществления публичной финансовой деятельности в масштабах всего государства. Финансовые отношения предприятий относятся к децентрализованным финансам, поскольку обладают определенной самостоятельностью, не имеют вертикального взаимодействия, а после уплаты всех причитающихся обязательных платежей предприятия самостоятельно распоряжаются оставшейся прибылью⁸. Эти финансы были централизованными в рамках отрасли (по отношению к финансам предприятий), но децентрализованными в рамках всего народного хозяйства (по отношению к государственному бюджету). В настоящее время организации, относящиеся к одной отрасли экономики, принадлежат различным собственникам и не имеют централизованного управления. И в рамках отрасли не формируется особых централизованных «отраслевых денежных фондов».

Близкого мнения придерживается и О. Н. Горбунова, считающая, что «финансовую систему Российской Федерации составляют следующие фонды денежных средств и соответствующие им правовые институты: 1) бюджетная система; 2) государственные внебюджетные фонды; 3) фонды, консолидированные в бюджете; 4) внебюджетные децентрализованные фонды; 5) фонды страхования; 6) кредит (государственный и банковский); 7) финансы хозяйствующих субъектов⁹. По существу, аналогичного мнения придерживается большинство других юристов-финансистов¹⁰.

М. В. Карасева предлагает следующий набор сфер и звеньев финансовой системы: 1. Централизованные финансы, которые включают: а) бюджетные фонды; б) государственный и муниципальный кредит; в) государственные внебюджетные фонды. 2. Децентрализованные фи-

⁷ См.: Шуляк П. Н., Белотелова Н. П. Указ. соч. С. 21–22.

⁸ См.: Крохина Ю. А. Указ. соч.

⁹ См.: Финансовое право : учебник / под ред. О. Н. Горбуновой. С. 19–20.

¹⁰ См.: Грачева Е. Ю., Куфакова Н. А., Пепеляев С. Г. Финансовое право России. М., 1995. С. 6 – 7; Грачева Е. Ю., Соколова Э. Д. Финансовое право России. М., 1997. С. 5; Мандрица В. М., Рукавишникова И. В., Дружинин Д. Н. Финансовое право / под ред. В. М. Мандрицы. Ростов н/Д, 1999. С. 8; Финансовое право / отв. ред. Н. И. Химичева. 3-е изд., перераб. и доп. М., 2002. С. 23.

Публичные финансы и налоговое право: ежегодник

нансы, которые включают: а) финансы организаций; б) финансы домашних хозяйств¹¹. По сравнению с предыдущими точками зрения в данном варианте состава финансовой системы, во-первых, отсутствуют в качестве самостоятельного звена фонды страхования, во-вторых, названы «финансы домашних хозяйств».

Весьма интересный вариант состава финансовой системы предлагает казахстанский автор В. Д. Мельников. По его мнению, «понятие “финансовая система” охватывает совокупность отношений, на основе которых образуются и используются фонды денежных средств, а также органов, организующих эти отношения». Исходя из этого, «финансовая система состоит из трех частей: 1) совокупность финансовых отношений; 2) совокупность фондов денежных средств; 3) финансовый аппарат управления». При этом В. Д. Мельников дает две классификации финансовой системы: по функциональному признаку и по признаку субъектов финансов (участвующих в финансовых отношениях), что позволяет разграничить финансовую систему по звеньям.

Структура финансовой системы по функциональному признаку включает, на взгляд В. Д. Мельникова, базовые и обеспечивающие подсистемы. В состав базовых подсистем входят подсистемы: а) налоговая; б) бюджетная; в) внешнеэкономических отношений, в состав обеспечивающих подсистем – подсистемы: а) финансовых планов, учета и статистики; б) нормативно-законодательного обеспечения; в) финансового контроля; г) автоматизированного управления финансами; д) кадрового обеспечения. Структура финансовой системы Республики Казахстан, рассматриваемая на основе второго критерия (по субъектам, что разграничивает ее по звеньям), включает: 1) общегосударственные финансы; 2) финансы хозяйствующих субъектов; 3) финансы домашних хозяйств (населения). Общегосударственные финансы включают: а) государственный бюджет; б) государственный кредит; в) специальные внебюджетные фонды. Финансы хозяйствующих субъектов включают: а) финансы сферы материального производства; б) финансы непроизводственной сферы; в) финансы домашних хозяйств (населения)¹².

Характерно, что никто из приведенных авторов не выделяет в составе финансовой системы государственные финансы. Иногда эти финансы фигурируют в виде «централизованных финанс» или же выделено такое звено, как «общегосударственные финансы». Исключение представляет А. И. Худяков, который полагает, что «в основе формирования финансовой системы данной страны лежит деление финансов на частные и государственные. При этом следует различать финансовую систему страны в целом и финансовую систему собственно государства.

Частные финансы включают в себя следующие основные институты:

1) финансы негосударственных организаций (коммерческих и некоммер-

¹¹ См.: Финансовое право : учебник / отв. ред. М. В. Карасева. 2-е изд., перераб. и доп. М., 2006. С. 24.

¹² См.: Мельников В. Д. Основы финансов : учебник. Алматы, 2005. С. 43–47.

Раздел I. Проблемы общей части финансового права

ческих); 2) финансы страховых организаций; 3) финансы банков; 4) финансы негосударственных специальных фондов (например, негосударственные пенсионные фонды).

Государственные финансы включают в себя следующие финансово-экономические институты: 1) бюджетная система; 2) внебюджетные целевые фонды. Институты, входящие в состав частных и государственных финансов в своей совокупности формируют финансовую систему страны в целом, а институты, входящие в состав государственных финансов, – финансовую систему собственно государства¹³.

В части институтов (звеньев) финансовой системы следует, на наш взгляд, отметить следующее. По мнению большинства авторов, которое представляется нам правильным, состав финансовой системы обусловлен системой денежных фондов. Иначе говоря, каждое звено финансовой системы определено наличием того или иного фонда денежных средств. Порой тот или иной институт просто обозначается через соответствующий денежный фонд (бюджет, внебюджетные фонды, фонды страхования и т.п.), т.е. между институтом и фондом ставится знак равенства. Во всяком случае, денежный фонд выступает тем критерием, на основе которого выстраивается сама система. Единственный институт, который представляет собой исключение из такого методологического подхода, является кредит. Между тем сам кредит (если не считать банковские финансы) не выражен собственным фондом денежных средств. Кредитные отношения используются для формирования и распределения бюджетов всех уровней, денежных фондов коммерческих организаций. В результате кредит выступает элементом таких финансов, как государственные централизованные финансы, финансы организаций. То есть выделение кредита в самостоятельный институт обусловлено не наличием особого денежного фонда, сформированного и используемого исключительно посредством кредитных отношений, а основано на наличии самих этих отношений. Но это уже иной критерий выделения отношений в самостоятельный институт, нежели критерий наличия самого фонда.

Таким образом, выделение кредита в самостоятельный институт наравне с бюджетом, фондами организаций противоречит тому системообразующему критерию, на основании которого формируются как отдельные институты, так и сама система в целом. Вряд ли есть основания объединять в одном институте – «финансы организаций» («финансы хозяйствующих субъектов») – денежные фонды и государственных, и негосударственных организаций. Такое объединение является необоснованным уже потому, что финансы государственных и негосударственных организаций принадлежат к разным категориям финансов: соответственно государственным и частным финансам. Эти финансы, выражая различное предназначение, имеют качественные различия. Скажем, денежные фонды государственных предприятий, входя в состав государственных

¹³ Худяков А. И. Финансовое право Республики Казахстан : Общая часть. Алматы, 2001. С. 35.

финансов, предназначены для финансирования задач и функций самого государства (в этом, собственно, предназначение самих государственных предприятий). Следовательно, деятельность государственных предприятий (и само их наличие) обусловлена не индивидуальными, а публичными потребностями. Назначение денежных фондов частных организаций – финансирование их деятельности, где сама эта деятельность имеет цель извлечения прибыли, т.е. основана на удовлетворении индивидуальных интересов владельцев этих организаций.

В последние годы сторонников наличия такого института в составе финансовой системы страны становится все больше и больше. Так, по мнению некоторых авторов, этим звеном охватываются «доходы и расходы населения с учетом его структуры (отдельные социальные группы, семьи и т.п.)». При этом считается, что «финансы домашних хозяйств выступают одним из главных факторов организации. В условиях рынка именно денежные сбережения населения становятся источником инвестиций»¹⁴. В связи с этим отметим, что термин «финансы домашних хозяйств» – зарубежного происхождения. Если брать основную массу населения, основным (и зачастую единственным) источником дохода которого является заработка плата или пенсия, а расходы заключаются в тратах на поддержание своего существования, то говорить о таких «финансах» можно лишь с большой натяжкой, поскольку как их доходы, так и расходы осуществляются в рамках отношений, не являющихся финансовыми. Напомним, что не всякие денежные отношения являются финансовыми, т.е. финансами. А то, что их денежные средства «являются источником инвестиций», это вообще явное преувеличение. Если же под термином «хозяйство» имеется в виду некое производственное значение, то отечественная законодательная практика употребляет в данном случае понятие «индивидуальный предприниматель».

Однако при всех обстоятельствах препятствием для признания денежных средств населения в качестве звена (института) финансовой системы выступает то обстоятельство, что данные средства не фондируются. Это касается и индивидуальных предпринимателей. Между тем в большинстве предложенных наукой определений понятия «финансы», а также при перечислении звеньев финансовой системы (т.е. самих финансов) подчеркивается, что эти звенья формируют отношения по образованию, распределению и использованию денежных фондов. Следовательно, если нет денежного фонда, нет и самих финансов. Но из этого «своегообразия» финанс домашних хозяйств следует, что данные финансы не имеют денежного фонда и «финансового аппарата управления». Но если нет этих «частей», то нет, следуя логике, и самих финансов. Попытка обосновать наличие признака фондирования «финансов домашних хозяйств» в том, что «денежные средства населения могут иметь, в каждом индивидуальном случае, целевую направленность или сберегаться», не выдерживает критики, так как сущностные признаки объективной категории проявля-

¹⁴ Финансы : учебник / под ред. С. И. Лушкина, В. А. Слепова. М., 2003. С. 109.

Р а з д е л I. Проблемы общей части финансового права

ют себя везде, всегда и со всеми, а не носят характер «индивидуального случая».

В равной мере нельзя признать убедительной попытку доказать наличие «финансового аппарата управления» финансами домашних хозяйств тем, что владелец этих финансов «распоряжается (управляет) ими с собственными намерениями». Человек, распоряжающийся своей заработной платой, не может рассматриваться в качестве «финансового аппарата управления», так как сама научная категория «управление» предполагает наличие общественного отношения, сторонами которого всегда являются два субъекта, один из которых выступает в роли субъекта управления (управляющий субъект), а другой – в роли объекта (управляемое лицо). При этом управляемое лицо будет распоряжаться своими денежными средствами не по «собственному усмотрению», а под влиянием воздействия, исходящего со стороны управляющего субъекта. Самим собой можно управлять лишь в бытовом значении этого слова. Так, бюджет фигурирует и в составе финансовой системы, основанной по функциональному критерию, и в составе финансовой системы, основанной по признаку субъектов финансовых отношений. Какая заложена здесь логика, сказать трудно. Во всяком случае, непонятно: если финансы обладают бюджетной функцией, то почему им отказано в наличии той же кредитной функции.

В качестве базовой подсистемы финансовой системы, основанной по функциональному критерию, выделана налоговая подсистема. Между тем налоги являются доходом бюджета. Иначе говоря, налоговые отношения выступают отношениями по формированию бюджета. Но это означает, что данная подсистема поглощается бюджетной подсистемой. Очевидно, налоговая подсистема выделена по признаку наличия таких экономических отношений, как налоговые отношения, где сами налоги выступают доходом государства, а именно доходом такого государственного денежного фонда, как бюджет. Установление и взимание налогов выражают собой налоговую деятельность государства.

Разновидностью финансовой деятельности государства является и его кредитная деятельность. Размещение государственного займа выступает способом формирования государственных денежных фондов, погашение займа – способом расходования этих фондов в «структуре финансовой системы по функциональному критерию».

Некоторые авторы базовой считают подсистему «внешнеэкономических отношений». Однако в процессе внешнеэкономической деятельности с точки зрения своей природы возникают различные экономические отношения: финансовые (например, отношения по представлению грантов), кредитные (например, отношения, возникающие в результате получения или предоставления внешних займов), товарно-денежные (например, отношения, возникающие в процессе экспорта или импорта товаров). Следовательно, понятие «внешнеэкономические отношения» – собирательное понятие, включающее существенно различные экономические отношения, объединяемые в данном случае по тому признаку, что они возника-

ют в процессе внешнеэкономической деятельности. При этом такие виды «внешнеэкономических отношений», как отношения по получению грантов, отношения по предоставлению или получению внешних кредитов, с точки зрения своей принадлежности к денежному фонду являются бюджетными отношениями, так как опосредуют процессы его формирования или расходования. Кстати, понятие «бюджетные отношения» также является собирательным, так как оно включает различные виды экономических отношений (финансовых, кредитных, товарно-денежных), объединяемых по признаку, что они выступают отношениями по формированию или расходованию такого денежного фонда, как бюджет.

Таким образом, выделение базовых подсистем произведено по критериям, имеющим различный классификационный признак. Так, налоговая подсистема выделена по признаку наличия экономического отношения определенного вида (налогового отношения), бюджетная подсистема – по признаку наличия денежного фонда (бюджета), подсистема внешнеэкономических отношений – по признаку вида экономической деятельности (внешнеэкономической деятельности как противопоставление внутриэкономической деятельности). Между тем по законам логики любой классификационный ряд должен выстраиваться на основе единого системообразующего критерия. Однако отметим, что сама идея возможности выстраивания понятия «финансовая система» в разных вариантах на основе использования различных системообразующих критериев заслуживает, по нашему мнению, признания.

В. Д. Мельников, классифицируя финансовую систему по признаку субъекта, включает в состав такого института, как «специальные внебюджетные фонды», некоторые фонды (фонд социального страхования, инвестиционный фонд, инновационный фонд), которые не могут относиться к категории «общегосударственных финансов». В равной мере они вообще не могут быть отнесены и к категории «государственные финансы» в целом. Дело в том, что эти фонды, как юридические лица, имеют организационно-правовую форму акционерных обществ. Акционерные общества относятся к категории *негосударственных юридических лиц*, которые осуществляют свою деятельность на основе *частной* собственности. Однако основным критерием отнесения денежного фонда к государственным финансам выступает форма собственности – государственная. Денежные фонды, основанные на частной собственности, к государственным финансам относиться не могут. Впрочем, в ряде случаев (например, в отношении фонда социального страхования) речь может идти о неправильно выбранной организационно-правовой форме данного юридического лица. Об этом свидетельствует то обстоятельство, что данный денежный фонд формируется за счет обязательных отчислений, носящих по существу характер налоговых платежей. В принципе, установление государством обязательных отчислений, носящих налоговый характер, в пользу негосударственной организации и с обращением этих платежей в частную собственность, вообще должно рассматриваться как неправомерная операция государства. Тем не менее, с позиций реально

Раздел I. Проблемы общей части финансового права

существующей юридической конструкции, данный фонд не может рассматриваться как звено государственных финансов.

Спорным является также определение финансово-правового статуса Национального фонда Республики Казахстан. В. Д. Мельников включает его в систему «специальных внебюджетных фондов». Между тем Бюджетный кодекс, давая определение бюджетной системы, определяет ее как «совокупность бюджетов и Национального фонда Республики Казахстан, а также бюджетных процессов и отношений» (пп. 5 п. 1 ст. 4 БК РК). Следовательно, Национальный фонд Республики Казахстан, хотя и не входит в состав какого-либо бюджета, но включен в состав бюджетной системы. Обращает на себя внимание и то, что основным доходным источником данного денежного фонда выступают «поступления в бюджет, направляемые в Национальный фонд Республики Казахстан» (пп. 1 п. 1 ст. 23 БК РК). А основным расходом фонда является предоставление гарантированных трансфертов в республиканский бюджет на реализацию бюджетных программ (подпрограмм) развития на соответствующий финансовый год (пп. 1 п. 1 ст. 24 БК РК). Это дает, по нашему мнению, основание квалифицировать данный денежный фонд в качестве «фонда, консолидированного с бюджетом», рассматривая его в составе такого звена финансовой системы, как «бюджетная система». В то же время следует признать, что специальные внебюджетные фонды как звено финансовой системы государства безусловно могут существовать. В свое время в финансовой системе Республики Казахстан они были представлены широко (достаточно назвать такой фонд, как дорожный). При этом они имели собственные доходные источники, а также собственный порядок использования. Поэтому в теоретическом аспекте (абстрагируясь от конкретной страны) в составе финансовой системы государства такое звено существует.

Гражданский кодекс Республики Казахстан выделяет лишь два вида собственности: государственную и частную. Таких видов собственности, как колективная, общественная и смешанная, законодательство Республики Казахстан не знает. Финансы (а следовательно, и сами денежные фонды, выступающие материальным воплощением финансов) всегда существуют лишь в правовой форме, заданной им действующим законодательством. Выделение фондов на основе несуществующих форм собственности, обозначенных на основе субъективных представлений В. Д. Мельникова об этих формах, не соответствует объективной действительности и не может быть признанным в качестве научно обоснованной.

Предметом нашего исследования выступает финансовая система государства. В силу этого полагаем, что в зависимости от признака, положенного в основу классификации, финансовую систему можно рассматривать как материальную и как функциональную категорию. В основе рассмотрения финансовой системы как материальной категории лежит фонд денежных средств, как функциональной категории – вид экономических отношений, посредством которых государство, его органы и госу-

дарственные организации осуществляют деятельность по формированию, распределению и использованию денежных фондов, находящихся в государственной собственности и представляющих денежные ресурсы государства.

Как материальная категория финансовая система государства есть совокупность финансово-экономических институтов, выраженных фондами денежных средств, находящихся в государственной собственности, представляющих денежные ресурсы государства и предназначенных для финансирования его задач и функций. В этом значении финансовая система государства подразделяется на централизованные и децентрализованные финансы. Централизованные государственные финансы включают следующие институты: 1) бюджетные финансы, выраженные системой бюджетов, формирующих государственную бюджетную систему; 2) денежные фонды, консолидированные с бюджетом; 3) внебюджетные целевые фонды. Децентрализованные финансы представлены финансами государственных организаций. В свою очередь они включают: 1) финансы государственных предприятий, осуществляющих свою деятельность на основе права хозяйственного ведения; 2) государственные казенные предприятия и государственные учреждения, осуществляющие свою деятельность на основе права оперативного управления.

Строение финансовой системы конкретного государства зависит от его общественно-исторического типа, системы хозяйствования, государственного устройства, политической и экономической роли государства, исторических традиций, национальных особенностей и ряда других факторов. В условиях нынешнего Казахстана централизованные государственные финансы представлены следующими институтами: 1) бюджетные финансы; 2) денежные фонды, консолидированные с бюджетом (в качестве такого фонда выступает Национальный фонд Республики Казахстан). Бюджетные финансы представлены денежными фондами (бюджетами), которые находятся в ведении либо самого государства в целом (республиканский бюджет), либо в ведении его административно-территориальных образований (местные бюджеты). Средства бюджетов входят в состав казны. Законодательство Республики Казахстан предусматривает наличие двух видов казны: республиканской и местной. В соответствии со ст. 192 ГК РК средства республиканского бюджета входят в состав республиканской казны. Они представляют собой денежную часть республиканской казны. Следует отметить, что некоторые авторы увязывают финансовую систему государства с казной. Так, С. С. Найманбаева пишет: «Финансовая система государства – это система направления государственно-властных полномочий при формировании и распределении государственной казны»¹⁵.

Финансовая система – это объективное явление, представляющее собой совокупность экономических отношений, опосредующих движение

¹⁵ Найманбаева С. С. Финансовое право : (Общая и Особенная части) : учебник. Алматы, 2004. С. 16.

Раздел I. Проблемы общей части финансового права

денежных средств. В силу этого финансовая система – явление, входящее в состав экономического базиса. Между тем «отправление государственно-властных полномочий» – категория правовой надстройки.

Децентрализованные государственные финансы Республики Казахстан представлены в том виде, как они обозначены выше. Отметим, что в соответствии со ст. 196 ГК РК право хозяйственного ведения является вещным правом государственного предприятия, получившего имущество от государства как собственника и осуществляющего в пределах, установленных Гражданским кодексом и иными законодательными актами, права владения, пользования и распоряжения имуществом. Право оперативного управления относится к государственным учреждениям, которые финансируются за счет средств государства, и государственным казенным предприятиям, получившим имущество от государства. Право оперативного управления относится к категории вещных прав. Согласно ст. 202 ГК РК указанные субъекты осуществляют права владения, пользования и распоряжения имуществом в пределах, установленных законодательными актами, в соответствии с целями своей деятельности, заданиями собственника (в данном случае государства) и назначением имущества.

Что касается *финансовой системы государства в ее функциональном понимании*, то, как уже отмечалось, государство, осуществляя деятельность по формированию и расходованию своих денежных фондов, использует три вида экономических отношений: 1) финансовые; 2) кредитные; 3) товарно-денежные. В зависимости от того, какой вид экономического отношения лежит в основе деятельности государства по формированию, распределению и использованию своих денежных фондов, эта деятельность реализуется в трех направлениях: 1) финансовая деятельность; 2) кредитная деятельность; 3) хозяйственная деятельность. Данные направления фигурируют при формировании, распределении и расходовании практически всех государственных фондов.

Так, при формировании бюджета основными доходными отношениями являются налоговые отношения, которые представляют собой разновидность финансовых отношений. Как формирование, так и его расходование может осуществляться на основе кредитных отношений. Таковыми являются отношения государственного займа: при размещении займа происходит поступление денег в бюджет, при погашении займа – его расходование. Товарно-денежные отношения также используются государством как при формировании бюджета (отношения при реализации государственного имущества или предоставлении его в пользование), так и при его расходовании (например, отношения государственного заказа). Все три вида экономических отношений используются также в процессе формирования, распределения и использования децентрализованных денежных фондов. Естественно, основным отношением, которое применяется при формировании и использовании денежных фондов государственных предприятий, выступает товарно-денежное отношение. И это понятно: предприятие есть субъект, который осуществляет свою дея-

Публичные финансы и налоговое право: ежегодник

тельность в сфере товарного производства. На основе этого отношения предприятие закупает сырье, материалы, оборудование, тратя при этом деньги, что выражает собой использование его денежных фондов, а также реализует произведенную продукцию (товары). Полученная выручка, пройдя стадию распределения, является источником формирования денежных фондов, за счет которых предприятие обеспечивает дальнейший цикл производства. За счет данных средств предприятие, уплачиваая налоги, выполняет свои обязательства перед государством, вступая с ним в финансовые отношения. При недостатке средств, необходимых для обеспечения процесса производства, предприятие может обратиться к банкам с целью получения ссуды, вступая с ним в кредитные отношения. Определенный вид экономических отношений, используемых в процессе деятельности по формированию, распределению и использованию государственных денежных фондов, выражая направление этой деятельности, формирует свой институт финансовой системы государства при ее понимании в функциональном значении.

Среди финансовых отношений основное место принадлежит налоговым отношениям, совокупность которых формирует особый подинститут – «налоговый», существующий в рамках финансового института. О значении этого подинститута свидетельствует то обстоятельство, что налоги, представляя собой один из основных доходных источников государства, формируют в рамках финансовой системы государства особую налоговую систему, в целях правового регулирования которой принят специальный правовой акт – Налоговый кодекс Республики Казахстан. Соответственно этому налоговое право рассматривается в качестве одного из основных институтов финансового права, а некоторые авторы даже полагают, что налоговое право вообще представляет собой самостоятельную отрасль права. В рамках кредитного института выделяется свой подинститут – «государственный кредит», который фигурирует в качестве института финансовой системы в большинстве экономических и правовых работ по финансам и финансовому праву.

Таким образом, ***финансовая система государства в ее функциональном значении*** есть совокупность институтов, объединяющих определенный вид экономических отношений, используемых в процессе формирования, распределения и использования государственных денежных фондов. Согласно этим видам экономических отношений можно выделить следующие институты финансовой системы: 1) *финансовый*; 2) *кредитный*; 3) *хозяйственный*.

**THE MAIN CHANGES IN FINANCIAL LAW
IN THE CZECH REPUBLIC IN 2009***

D. Šramková

JUDr., PhD

P. Mrkývka

JUDr., PhD

Masaryk University

Introduction

The field of financial law in the Czech Republic experienced many significant changes during the past year. Before outlining the two most important changes, several related facts need to be pointed out. Last year, i.e., 2009, was – without any exaggeration – rather fatal for the Czech Republic. It was the year when the Czech Republic was the presiding country in the EU and when the economic crisis hit in. It is, to a certain extent, paradoxical that a stronger impact on the field of financial law resulted from the political crisis rather than the economic one. The causes of the political crisis included internal national squabbling rather than economic reasons, as was the case with some other countries.

After the parliament returned a vote of no confidence for the government, the Czech Republic was consumed by anticipations of early elections that, also due to the ruling of the Constitutional Court, eventually did not happen. Subsequently, the so-called caretaker government was established, which used its mandate only partially. New elections are scheduled for the end of May 2010.

Although several new acts and amendments were passed in the area of financial law, a significant amount of new legislation is expected to come only after the new government is nominated in the second half of 2010, i.e., actually in 2011.

In the fiscal part of financial law, the most significant changes in 2009 concern mainly the relatively new conception of tax administration. With a view to the development of judicial decisions and legal practice, several years of preparations culminated in the passing of a new law – the Tax Code, which is to replace the existing Act on the Administration of Taxes and Fees, with effect from 1 January 2011.

41

As regards the non-fiscal part of financial law, significant changes were introduced by the new Act on Payment Services, which mostly came as a reaction to the obligation to harmonize the internal national legal regulations with the relevant EC directives.

* This paper was prepared with the support of the Czech Science Foundation, Project No. 407/09/P494.

Changes in tax law – the Tax Code

Procedural tax law is a branch of law that regulates the rights and obligations of tax administrators, tax subjects and other persons involved in tax administration in order to meet the main aim of tax administration, i.e., above all, the correct ascertainment and calculation of taxes, and the enforcement of their payment¹.

The procedural regulation of this area of tax law in the Czech Republic is related to substantive tax law. The two areas form a uniform whole – a rather specific fragment of legal regulation which is itself one of the areas of regulation of the broadly conceived financial law and, to a certain extent, comes close to administrative law in its nature.

Substantive tax law is implemented by means of procedural tax law. In this sense, substantive tax law and procedural tax law form a unified procedural whole, in which, however, one must always distinguish between the substantive-legal part, which is regulated in the individual legal regulations corresponding to the particular kinds of taxes, and the procedural part, which is regulated in a general way in legal regulations common for all kinds of taxes.

Although attention will subsequently be paid to the procedural part, it is necessary to mention, at least briefly, that there were, as a matter of fact, some amendments adopted in the area of special tax laws last year as well. For instance, as regards the income tax, regulated by the Act No. 586/1992 Sb. on Income Tax: the previously existing kinds of deductions of property became supplemented with new, so-called extraordinary deductions, which can be applied to tangible property acquired from 1 January 2009 until 30 June 2010. In the given case, the deductions do not get reflected in the ‘costs’ category by means of a deduction calculated under the standard annual calculation but by means of a deduction based on the number of months. Thus, for instance, a passenger car acquired for the purposes of business may be wholly deducted from taxes not after 5 years but after as early as 24 months. In this case, the change was motivated by the so-called ‘anti-crisis package’ of measures aimed at supporting the economy. For the same purpose, entrepreneurs were last year released from their duty to make advance payments on income tax.

42 As regards procedural tax law, however, the year 2009 saw a more significant change: the adoption of a new procedural regulation. The regulation of procedural tax law still remains, in its essence, in a single law, but some areas with certain specific features still call for the need to be regulated separately and are thus regulated in independent laws. It is therefore common that the subject matter of procedural tax law is contained in the individual substantive-legal tax regulations, which delimit not only the subject matter of the individual taxes and the related tax obligations, but also the necessary procedural deviations arising from the specific nature of the subject matter

¹ Cf. explanatory note to the draft of the Tax Code. URL: <http://www.psp.cz/sqw/text/text2.sqw?idd=52503>

Раздел I. Проблемы общей части финансового права

of taxation, the tax subjects and, as the case may be, the international aspects of the matter.

According to the explanatory note to the new act, the designation codification of procedural tax law is not quite precise. In the case of the Czech legal regulation (currently valid and proposed for adoption), this does not concern the formation of any complex code that would include all procedural norms from the area of taxes (see above). Still, such a designation may be used for the general procedural regulation because there is no doubt that it represents a uniform and systematic legal regulation of a certain extensive segment of social relations in an extensive act. This is also indicated by the designation 'Tax Code' which is intended for the future regulation (Act No. 280/2009 Sb., the Tax Code²), and which is also used (mainly in judicial decisions) as a way of referring to the currently valid Act No. 337/1992 Sb. on the Administration of Taxes and Fees, as subsequently amended (hereinafter referred to as "the act on administration of taxes and fees").

When this designation is assessed from the theoretical perspective, doubts are sometimes voiced about whether – in comparison with other 'codes' in Czech law – the use of this label for the procedural law is not discredited due to the fact that the Tax Code contains a certain degree of substantive-legal provisions. With a view to the unifying role of the Tax Code within the tax sub-system, the legislators claim that it is logical that provisions common to all tax laws and not demanding any special conception will be provided for in the same act and will not be repeated in other tax laws. The emphasis is placed on the unifying role of the Tax Code, although even here the final regulation is not entirely systematic either.

The legal regulation of the procedural part of tax law must strive to achieve efficient collection of taxes and the protection of the rights of tax subjects. What is crucial in this area is mainly the reduction of administrative demands, which becomes manifested not only by the reduction of expenditures from the state budget but also by the reduction of the burden on tax subjects. We identify with the opinion expressed in the explanatory note to the draft version of the Tax Code, under which the existing legal regulation does not meet these aims in a sufficient manner. In an international comparison, the Czech Republic is among countries with higher costs related to the collection of taxes. The attraction of the entrepreneurial environment is not given only by the amount of the tax burden but also the demands placed on administration. There is some space for the development of services provided in the area of tax administration, particularly with a view to the new technical possibilities.

The text of the currently valid Act on the Administration of Taxes and Fees corresponds to the period at which it was drafted, to the then social situation and the time that was available for the drafting of the act. The text is terminologically not unified and not interconnected. There is a lot of ambiguous provisions which lead to various interpretations. The addressees of the

² In Czech: "Daňový rád".

norms contained in tax laws (i.e., officials who act as tax administrators, and tax subjects) thus must, in addition to the text of the law, know the relevant methodological guidelines and extensive judicial decisions interpreting the act, mainly the judicial decisions of the Supreme Administrative Court and the Constitutional Court.

It is natural that the texts of all laws are eventually shaped by judicial decision-making. However, it may be stated that judicial decision-making in the area of tax administration did not bring only the specification of general rules specified by law. In many cases, the courts significantly changed the interpretations of many provisions and introduced the application of new principles. Nowadays, many provisions of the law cannot be interpreted and applied without the knowledge of the decision-making practice of courts. Such a situation represents an endangerment of the position of the tax subject who must bear an increased risk and potential additional costs arising from the uncertain interpretation (which is changing and difficult to identify) of the law.

The new Tax Code thus stems from the evaluation of the efficiency of the existing legal regulation, paying attention to the development in the area of tax law and theory and reflecting the changes in other areas of law. It is also based on the judicial decisions of the Supreme Administrative Court and Regional Courts which have jurisdiction over administrative matters, as well as the ever more frequent findings of the Constitutional Court.

The new regulation of procedural tax law aims³, above all:

- To delimit and specify the terms and their connections across various institutes. This should positively affect some recurring disputes over the interpretation of procedural law, strengthen legal certainty of the addressees of the norms of tax law, and form the basis for the unification of terminology in the area of tax law. We believe that significant progress has been achieved in this respect. However, some terms were introduced that are new to Czech law; their content need not be immediately clear to tax subjects and their suitability will have to be assessed on the basis of practice in the near future.

- To form a systematically arranged and clear text that will make an easy and quick orientation and that will contain, as far as possible, brief and clear sections and paragraphs that contribute to the readability of the text. Here, we must acknowledge that the authors tried to make the existing legal regulation clearer; at present, there are often sections with ten, fifteen and even more paragraphs. This conceptual change also appears as an overall change of the content, where the authors tried to stick to the logical progression from general to specific. In this case, a significant shift for the better occurs in the area of remedial means, where traditional ordinary and extraordinary means were separated from other institutes (the remission of taxes, the complaint of a taxpayer against steps taken towards the taxpayer, correction of

³ Cf. explanatory note to the draft of the Tax Code. URL: <http://www.psp.cz/sqw/text/text2.sqw?idd=52503>

Раздел I. Проблемы общей части финансового права

obvious mistakes and wrong decisions). Still, there is some space for considerations of improvements. For instance, the possibility to set the amount of tax with the help of aids is mentioned in several – at first sight, unrelated – segments of the act.

• To extend the fundamental principles of interpretation applied in tax administration. In this case, one may welcome the significant extension of the set of principles applied in tax administration. So far, it was necessary to painstakingly adduce the possibility of applying the principles from administrative law, which was, however, prohibited in the general manner by the Act on the Administration of Taxes and Fees. The new regulation brings a shift that was called for by professionals for a long time. It may be stated that the new regulation reflects better the general principles of administrative bodies contained in the administrative code, while simultaneously preserving the principles typical of tax law.

The attempts to modernize the procedural part of tax law led to the proclamation of some other aims as well, some of which were partially met, for instance:

- To improve the quality of the performance of tax administration and the encouragement of the client attitude when dealing with tax subjects; a broader use of information technologies in relation to the project of uniform electronic communication (e-government);
- To introduce a new regulation of delivery of documents so that the position of the addressee is identical with similar models in other procedural codes and any possible obstructions to delivery on the part of the addressee are avoided;
- To shift the maturity of the tax in an amount higher than what the tax subject claims until only after the legal effect of the decision;
- To change the system of remedial and supervisory means; there was an extension of procedure, specific for taxes, allowing the filing of additional tax returns for lower amounts of tax at the expense of the renewal of proceedings, which will allow tax subjects to more effectively counter any potential wrong payment orders; this will be applicable for the entire period for which the tax obligation may be changed;
- To change the current attitude towards the reasoning of a decision in the sense of establishing the general requirement that each decision must contain a reasoning, unless some special legal regulation provides otherwise;
- To prioritize the payment of tax over the payment of its accessions, which will enable the tax subject to pay the tax that is due first, thus eliminating the situation that additional interest payments are incurred;
- To introduce unequivocal rules for the possibility of repeated tax controls;
- To limit the subsidiary use of the Rules of Civil Procedure during tax execution in order to prevent doubts that tended to reasonably occur in the process where administrative authorities applied authorizations that the Rules of Civil Procedure specified for courts and judges.

It may therefore be summed up that, from the point of view of the future regulation coming into effect after 1 January 2011, no significant system change in comparison with the current conception is being offered. On the contrary; the regulation still operates with the construction under which the general procedural regulation concentrates the procedural material common for all tax laws and the individual substantive-legal provisions contain, in addition to substantive provisions, also the necessary procedural deviations.

The formation of tax legislation reflects, among other, the fact that tax law is an area of law that, by its very essence, is subject to the economic development and the not-insignificant political influences. These influences result in the frequent changes of tax laws. The Act on the Administration of Taxes and Fees has been amended approximately 60 times. Only a very small percentage of these amendments were independent amendments representing a material intervention in the construction of the act. Other reasons for amending the Act on the Administration of Taxes and Fees was the desire to remove some partial inconsistencies and imprecisions, which also addressed the demands voiced by entrepreneurs. The last and the most frequent type of amendments to the act are mere reactions to the diverse changes of all kinds of regulations from all areas of law that are either directly related to or affect the procedural regulation of taxes. This category of changes was not usually brought about by proposals by the Ministry of Finance but by various other ministries or initiatives introduced by members of the Parliament. The ambition of the new Tax Code is, by contrast, to ensure a certain degree of stability. With a view to the changes in the Czech government and parliament (and without assessing the quality of the norms themselves), however, it is impossible to except the absence of subsequent partial changes in this regulation as well.

Currency law and the new Act on Payment Services

Unlike the Tax Code, the adoption of the new regulation of payments was an absolute necessity in the past year. It was crucial, with respect to the harmonization effects of the Directive on Payment Services (Directive 2007/64/EC of the European Parliament and of the Council of 13 November 2007 on payment services in the internal market amending Directives 97/7/EC, 2002/65/EC, 2005/60/EC and 2006/48/EC and repealing Directive 97/5/EC), that this transposition was carried out in time in all member states, including the Czech Republic, allowing its operation in all countries at the same time, i.e., as of 1 November 2009.

In many cases, the Directive on payment services takes into account that the providers of payment services will be able to rely on the corresponding behaviour of their foreign partners (e.g., as regards periods of time for the performance of a payment order; the correction of incorrectly made payment transactions; liability). If the Czech Republic had had, as of 1 November 2009, some other rules for payment services different from those in other member states, it could have significantly complicated payment services rendered across the national boundaries.

Раздел I. Проблемы общей части финансового права

The aim of the new legal regulation was to ensure the implementation of the above-cited Directive on payment services into the Czech legal order, to be carried out in harmony with Sections 86 and 94 of the said Directive. With respect to the significant extent of the changes, it was decided to pass a new law (the Act No. 284/2009 Sb. on Payment Services⁴), which replaced the previous act with the same name (the Act No. 124/2002 Sb. on the Transfers of Financial Means, Electronic Payment Means and Payment Systems – the Act on Payment Services), with effect as of 1 November 2009.

From a broader perspective on this issue, however, it needs to be specified that payments between banks within the Czech Republic are regulated also under the Act No. 21/1992 Sb. on Banks. The act provides for the duty on the part of the banks to transfer financial means in the Czech currency by means of payment systems with the irrevocability of payments or by means of the payment system of the Czech National Bank. Payments are also affected by the institute of the ‘remedial billing’, as defined in Section 20c of the Act on Banks, and whose conditions are specified in the Regulation No. 62/2004 Sb. of the Czech National Bank, which provides for the manner of payments between banks, billing on accounts and banks’ technical procedures during remedial billing.

The area of payments in the Czech Republic was, prior to 2002, mostly regulated by technical norms. Even after the passing of the Act on Payment Services in 2002, the provision of payment services was not regulated any more significantly from the perspective of public law. An exception to this were pre-paid payment services to which was applied the prohibition on the acceptance of payment instruments from public persons without a banking licence (this is the so-called ‘banking monopoly’, as defined in Section 2 on Banks). Also savings and credit institutions were authorized to accept payment instruments from their members (cf. Section 3(1) of the Act No. 87/1995 Sb. on Savings and Credit Institutions). Other payment services⁵ can be provided within the regime of a trade, under the Trade Licences Act.

A certain complexity and difficulty of the directive transposition became reflected in the text of the new act on payment services drafted by the Ministry of Finance of the Czech Republic in cooperation with, most importantly, experts from the Czech National Bank.

The result is, as also the drafters of the act mention (in their explanatory note⁶), a regulation combining provisions of the Directive on payment services with the original (broader) regulation of payments. For instance, the legal regulation of electronic money and payment systems was taken over from the existing act on payment services and was basically affected only

⁴ In Czech: “Zákon o platebním styku”, also called as the Payment System Act.

⁵ An independent regulation of financial services and non-cash transactions with respect to foreign currencies was contained, for instance, in Section 3a of the Act No. 219/1995 Sb. on Foreign Exchange.

⁶ Cf. explanatory note to the draft of the Act on Payment Services. URL: <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=5&CT=860&CT1=0#prilohy>

by those changes related to the transposition of the Directive on payment services or the need of partial modifications in the wording of the text. For the sake of clarity, the new regulation can be outlined with reference to the new structure of the law:

Part I: General provisions

Part II: Providers of payment services and issuers of electronic money

Part III: Payment systems

Part IV: Rights and obligations for the provision of payment services and the issuance of electronic money

Part V: Administrative infractions

Part VI: Common, transitory and concluding provisions

It was further decided that a regulation issued by the Czech National Bank would transpose those provisions of the Directive on payment services that were to be regulated more suitably – due to their technical nature – in the statutory instrument (a similar solution exists also in some other sectors of the financial market). The new act on payment services thus contains the authorization for the issuance of regulations by the Czech National Bank in the following areas:

- Sample forms for applications and announcements filed under law;
- The manner of meeting requirements for managing and control systems of payment institutions;
- The specification of low-risk assets into which payment institutions and providers of small-scale payment services may invest their means;
- The specification of rules for the calculation of the capital of payment institutions and the rules for the calculation of capital adequateness, including the individual approaches that payment institutions may apply when calculating capital adequateness;
- The information duty of payment institutions and providers of small-scale payment services.

The fact that the Directive combines public-law and private-law regulations understandably places higher demands on the systemic approach during its transposition and on the attention paid to the interconnections within the legal system of a given country.

From the point of view of private law, the Directive on payment services introduces a new regulation of relations for the provision of payment services under the contract on payment services, though it need not be expressly indicated as such in the actual contract. The new regulation of the information duties, the authorization of payment transactions, the manner and periods of time for the making of payment transactions, and liability thus extends to all contracts meeting the definition of payment services, though they may be, in a specific case, called differently, e.g. a contract on a current account, named in this way under business law.

On the other hand, the Directive also introduces the new category of non-banking providers of payment services – these are payment institutions which are subject to certain regulatory and supervisory requirements. Persons failing to meet the requirements placed on payment institutions will be

Раздел I. Проблемы общей части финансового права

able to provide payment services in a limited extent under an exception, as defined in Article 26 of the Directive on payment services. Given the terminology of the new act, this concerns so-called providers of small-scale payment services. By the way, this is an area that is – in addition to its terminology – among the most problematic issues regulated in the new act on payment services.

Although the transposition of the above-mentioned Directive was necessary, one cannot avoid some partial criticism of Czech legislators as regards the terminology they chose and their legislative and technical inconsistencies.

During the legislative process, the act was labelled as “EU”. The explanatory note to this act mentions (with view to the fact that the Directive on payment services is a directive subject to the regime of the so-called full harmonization) that “the member states, when transposing the Directive into their national legal order, cannot, as regards the institutes regulated by the directive, diverge from the regulation contained in the Directive, save for expressly stated national discretions.” The Directive itself may be considered as beneficial and reacting to numerous problems that occurred in practice and that had not been previously satisfactorily regulated within the Czech Republic. Nevertheless, legislators committed a number of mistakes when transposing the directive. The most serious is their substantive omission: by failing to observe the literal wording of the directive, they caused a significant shift of meaning in the provision on the liability of the provider of payment services.

In article 61, the directive on payment services provides: “...By way of derogation from Article 60 the payer shall bear the losses relating to any unauthorised payment transactions, up to a maximum of EUR 150, resulting from the use of a lost or stolen payment instrument or, if the payer has failed to keep the personalised security features safe, from the misappropriation of a payment instrument. ...” The new act on payment services, however, transposes the text with a slight deviation, which, however, significantly affects the assessment of the amount of liability. In Section 116(1) of the Act on Payment Services, the legislators thus relate the liability to one (in the sense of ‘each’) unauthorized payment transaction. Thus, for instance, if a payment card is stolen and the offender makes two payments (i.e., “unauthorized payment transactions”) in the amount of EUR 200 each, then the payer should bear the liability up to the total amount of EUR 150. However, the grammatical reading of the act on payment services leads to the conclusion that the liability of the payer should be twice EUR 150, i.e., EUR 300.

Since the new regulation was perceived so differently in actual practice, the Czech National Bank decided to act. With a view to the imprecision in the act, it could not, by itself, correct the situation, but at least – within its powers – it issued an official decree to calm down the situation⁷, in which

⁷ Cf. the Journal of the Czech National Bank, 2009. November 11. URL: http://www.cnb.cz/m2export/sites/www.cnb.cz/cs/legislativa/vestnik/2009/download/v_2009_15_21909320.pdf

it emphasizes that “The limit of EUR 150 is thus related to the sum of the amounts of all payment transactions made from the moment of loss, theft, misuse or unauthorized use of a payment instrument, until such a fact is reported to the provider in accordance with Section 101(b) of the Act”.

The final solution made by the Czech Republic can only be an amendment to Section 116 of the new act on payment services, to make it conform to the decree issued by the Czech National Bank. With a view to the current political situation in the Czech Republic, however, it is rather difficult to anticipate when this amendment could be adopted.

Conclusion

The situation of the Czech Republic leads to the annual adoption of numerous amendments of acts in the area of financial law and the passage of and changes to statutory instruments implementing legislation. However, the year 2009 was, for many reasons, rather special. When assessing the results of the above-discussed legislative steps, it needs to be pointed out that legislators did manage to achieve a lot. What is certainly a success is the passage of the Tax Code that had been in preparation for many previous years. On the other hand, this regulation cannot – for many reasons – be considered as perfect. Disregarding different personal opinions on certain partial issues, a major problem needs to be seen in the danger that subsequent steps will not be taken to perfection. As illustrated with the currently valid Tax Code, there is a clear political influence. Previously ineffective norms may come under threat by, for instance, the lack of preparation of information systems and the search for available financial means. At the time this article was written, no contract has been signed yet with the supplier of software for the implementation of essential changes for enabling the operation of tax administration after 1 January 2010. If this is not done by the new government, then – with a view to year 2010 being the year of the general elections – the situation may turn out quite problematic, resulting, at least, in the postponement of the anticipated effect of the new law.

Similarly, no smaller problems are caused by the lack of ‘finishing touches’ by failing to make connections to related regulations. The necessary steps in this area are being taken but, for instance, as regards the subsequent controls in the area of customs law, it is necessary to amend the national regulation⁸, with respect to which the Tax Code will function as lex specialis. The necessary amendment is ready and has - in its draft version – been released into the external comments stage but it is not at all clear whether and how the future government and the Chamber of the Deputies of the Parliament of the Czech Republic will deal with it.

In addition to the areas outlined above, the upcoming period is also likely to see a significant change in the regulation of lotteries, games and betting. This will, similarly to the proposed changes in the area of income taxation, be a politically and economically very sensitive issue. It may therefore be concluded that the upcoming period of 2010/2011 will be crucial for Czech financial law.

⁸ Namely the Act No. 13/1993 Sb., the Customs Act.

**К ВОПРОСУ О СУБЪЕКТАХ
ФИНАНСОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ**

Ч. Цыренжапов

кандидат юридических наук

Томский государственный архитектурно-строительный университет

Финансовая деятельность как основополагающая финансово-правовая категория является точкой соединения определенных сторон ряда фундаментальных понятий, таких как финансы, деятельность и государство. Сущность финансовой деятельности образуется из совместимых свойств этих субстанций, которые, взаимодействуя между собой, формируют некую системную целостность в общественном бытии.

Как проявление философской категории «деятельность» финансовая деятельность образуется из субъекта, объекта, целей, средств и других составных элементов. Будучи проявлением государства, финансовая деятельность представляет собой наряду с другими видами государственной деятельности форму его активности по отношению к обществу, одновременно выступая важным звеном механизма реализации соответствующих функций и задач. Будучи проявлением финансов, она характеризуется экономико-имущественными признаками, такими как собирание, распределение и использование финансовых фондов.

В связи с этим изучение финансовой деятельности, на наш взгляд, может идти по нескольким взаимосвязанным направлениям. С одной стороны, можно сосредоточить внимание на границах стыковки финансовой деятельности и финансов (финансовых отношений), финансовой деятельности и государства, его механизма, финансовой деятельности и деятельности, ее видов (управленческая, предпринимательская, экономическая и т.д.). С другой стороны, можно попытаться понять «внутреннюю жизнь» финансовой деятельности во всей взаимообусловленности ее свойств и составных частей с учетом правового пространства. И, наконец, можно вести поиски в области связей финансовой деятельности и категорий, не участвующих в формировании ее сущности, но важных для развития финансово-правовой доктрины, в частности, ныне особо актуален вопрос о месте гражданина в финансовой деятельности государства.

Представляется, что проблема субъекта в финансовой деятельности может стать темой, объединяющей разнонаправленные подходы к этой научной категории и интересной для исследования с позиций высвечивания ранее затемненных ее сторон. Отмеченная проблема подчеркивает необходимость анализа субъектности целого ряда реальных участников финансовых отношений. Так или иначе, она имеет влияние на результативность финансово-правовых изысканий над такими предметами, как субъекты финансового права, субъекты финансовых правоотношений, субъективное финансовое право.

В теории финансового права общепринято финансовую деятельность соотносить с такими общественными субъектами, как государство и муниципальные образования. При этом преимущественно исходят из того, что финансовую деятельность реализуют от имени названных субъектов только властные органы власти и управления. Такая методологическая позиция имеет свои причины. Дело в том, что с финансовой деятельностью связано своеобразие предмета регулирования финансового права как самостоятельной отрасли. Только при условии, что эта деятельность будет иметь властно-имущественную природу, она не нарушит границ предпринимательской, имущественно-хозяйственной деятельности, а также властной исполнительно-распорядительной деятельности, т.е. не попадет в сферу регулирования гражданского и административного права.

Традиционные взгляды ориентированы на приоритетность и первичность властных начал в финансовой деятельности по сравнению с экономико-имущественными началами. Это приводит к аутсайдерству в системе финансово-правовых категорий таких категорий, как бюджетные кредиты и инвестиции, доверительное управление бюджетными средствами, тарифы, нормативы и цены, инфляция и бюджетный дефицит, финансовый учет, финансовое прогнозирование, добровольные способы привлечения финансовых ресурсов и т.д. Более того, результатом этих взглядов является тот факт, что теория финансового права применительно к финансовой деятельности сосредотачивает все свое внимание на ее содержании, не затрагивая глубоко вопрос о субъектах этой деятельности. В итоге получается, что проблема субъектов финансовой деятельности выводится из сферы финансового права: органы власти и управления признаются «компетенцией» конституционного и административного права, а коммерческие и некоммерческие организации (юридические лица) – «компетенцией» гражданского права. В частности, отсюда государственные (муниципальные) предприятия и учреждения, участвующие в экономическом обороте, воспринимаются только как объекты финансового управления и властного подчинения наряду с частными лицами.

Между тем современная действительность требует корректировки финансово-правовых конструкций, так как они перестают соответствовать объективным процессам в финансовой системе и отрицательно влияют на финансовое нормотворчество. Прежде всего, следовало бы навсегда отказаться от культа властности в финансовой деятельности и больше сосредоточиться на взаимообусловленности властных и имущественных начал, поиске оптимального баланса между ними в соответствии с конкретными социально-историческими условиями. Далее целесообразно учитывать сложность механизма государства и существующую финансовую практику. При решении этой задачи очень важно также соотносить и сравнивать явления и понятия одного порядка.

На основании этого предлагаем по отношению к финансовой деятельности выделить несколько субъектных уровней: 1) макроуровень – государство; 2) мезоуровень – общественно-территориальные образования

Раздел I. Проблемы общей части финансового права

(федерация, субъекты федерации, муниципальные образования); 3) микроуровень – государственные (муниципальные) органы власти (управления) и иные организации (предприятия, учреждения и т.д.). Такой подход актуализирует вопрос о динамике состава субъектов нижнего уровня, позволяет признать публичные организации самостоятельными субъектами финансовой деятельности. Он также интересен закономерностями процесса перехода субъектов верхних уровней к субъектам микроуровня. Главное, что этот подход позволяет понять некоторые скрытые стороны самой финансовой деятельности в реальной действительности во всем разнообразии ее проявлений.

Государство – это основной, первичный, вечный и идеальный субъект финансовой деятельности. Именно этот субъект собирает, распределяет и использует все публичные фонды денежных средств (независимо от формы собственности) на территории всей страны в целях распределения и перераспределения национального дохода. Государство нацелено на финансовое обеспечение собственных задач (функций) и всегда действует в рамках достигнутого соответствующего обществом морально-нравственного стандарта. Объектом, на который воздействует государство через финансовую деятельность, является общественная социально-экономическая система в общенациональном формате. Функции по аккумулированию, распределению и использованию финансовых ресурсов прямо присущи только государству.

Каждое государство имеет форму, в частности территориальное устройство. В рамках федеративного государства с местным самоуправлением существует несколько уровней публичной власти и типов общественно-территориальных (публично-правовых) образований – федерация, субъекты федерации и муниципальные образования. Эти субъекты реализуют свою финансовую деятельность, которая является лишь конкретным проявлением финансовой деятельности государства. Отсюда их деятельность носит ограниченный характер. Аккумулирование, распределение и использование финансовых ресурсов производятся в определенных функциональных и территориальных границах. В данном случае целью финансовой деятельности является финансовое обеспечение задач и функций общественно-территориальных образований, которые вполне четко могут быть обособлены в пределах задач и функций всего государства. Эти субъекты при помощи своих денежных фондов воздействуют на локальные экономики и сообщества. Они уполномочены на распределение и перераспределение финансовых ресурсов страны в рамках собственной системы централизованных и децентрализованных денежных фондов. Все это обуславливает своеобразие природы финансовой деятельности разных общественно-территориальных образований. Отсюда возникают проблемы отстаивания финансовой самостоятельности нижестоящих публично-правовых образований, согласования территориальных финансовых интересов, выработки правовых принципов, направленных на обеспечение единства финансовой деятельности государства.

Вторичными субъектами финансовой деятельности являются государственные (муниципальные) органы власти (управления) и организации (предприятия, учреждения и т.д.). Представляется, что при раскрытии проблематики финансовой деятельности государства следовало бы разделять финансовое обеспечение деятельности общественно-территориальных образований и финансовое обеспечение деятельности органов, организаций, созданных ими и действующих от их имени. Хотя бы потому, что деятельность отдельных органов публично-правовых образований может быть объективно ненужной или стать таковой со временем. На основании чего может быть внесен в «повестку дня» вопрос о ликвидации такого органа – в данной ситуации наиболее выпукло обнаруживается «эгоистический» интерес производного от общественно-территориального образования субъекта. В таком случае, как правило, орган ради сохранения начинает бурную имитацию своей деятельности по достижению «лжецелей», как бы объясняющую его объективную необходимость во властной структуре, внося деструктивные элементы в финансовую деятельность государства.

Общественно-территориальные образования осуществляют свои функции и задачи как при помощи властно-управленческого аппарата, так и при помощи формирования публичных организаций, действующих на основе хозяйственной самостоятельности и призванных оказывать общественные услуги. Иначе говоря, общественно-территориальное образование осуществляет свою деятельность во властной и невластной формах. При этом в любом из этих случаев оно вынуждено производить постоянные операции с финансовыми ресурсами. Поэтому можно предположить, что финансовая деятельность государства на нижнем уровне расщепляется на два вида: финансово-властная и финансово-имущественная деятельность. В первом случае реализация деятельности является в основном прерогативой органов власти и управления, во втором – прерогативой преимущественно публичных организаций. Финансово-властная деятельность связана с функционированием системы централизованных фондов, непосредственно управляемых органами власти (управления), а финансово-имущественная деятельность – соответственно с функционированием системы децентрализованных фондов, непосредственно управляемых публичными организациями. Отметим, что вопрос об органах власти (управления) как субъектах финансовой деятельности подробно изложен в научной финансово-правовой литературе¹.

Публичная организация – собирательное понятие, включающее в свое содержание все организации, созданные общественно-территориальными образованиями для выполнения специфических функций в публичных интересах. Реализация возложенных публичных функций нуждается в финансовом обеспечении, что является достаточной причи-

¹ См.: Карасёва М. В. Финансовое правоотношение. М., 2001. С. 14–19; Соколова Э. Д. Теоретические и правовые основы финансовой деятельности государства и муниципальных образований. М., 2007. С. 49–65 и др.

Раздел I. Проблемы общей части финансового права

ной осуществления публичными организациями своеобразной финансовой деятельности, т.е. ограниченного аккумулирования, распределения и использования денежных ресурсов. Субъектность публичных организаций в финансовой деятельности государства проявляется в том, что эти организации уполномочены на управление децентрализованными денежными фондами государства (его общественно-территориальных образований), а также в том, что они на практике собирают, распределяют и расходуют государственные денежные средства.

Публичные организации характеризуются противоречивой природой, так как, с одной стороны, действуют на основе гражданско-правовых принципов, с другой – реализуют определенную часть государственных (муниципальных) функций. Более конкретно дело заключается в том, что смысл существования публичных хозяйствующих субъектов кроется в их функциональных обязанностях, которые, в свою очередь, не могут быть реализованы (или могут быть реализованы значительно хуже) без рыночных инструментов, инициативного подхода и инновационного, а также предпринимательского мышления. Смешанная экономика и демократический режим ориентированы на организации, нацеленные на извлечение выгоды (прибыли) и обладающие свойствами свободы, автономности, оперативности принятия решений. Между тем публичные организации изначально ориентированы на поставку общественных благ и услуг, подчинены одному управлению центру, который вырабатывает политику реализации общественно полезных функций в целом и может иметь недостатки в виде излишнего регулирования и контроля, медленного принятия решений и т.п.

Всё это обуславливает наличие противоборствующих и одновременно взаимозависимых сил (публичное управление и свобода хозяйствования) в природе любой публичной организации. Они существенным образом влияют на динамику интересов внутри организации. Ведь публичная организация выступает одновременно как самодостаточная единица гражданского оборота и как часть громадного государственного механизма. Исходя из этого, можно говорить о собственных интересах и потребностях государственного (муниципального) предприятия, которые находятся в определенном соотношении с публичными интересами и потребностями, а самое главное – нуждаются в постоянном и нарастающем объеме финансирования. При попустительском отношении общественно-территориальных образований к соответствующим предприятиям, в условиях беспорядка, отсутствия управлеченческих связей и способов стимулирования (принуждения), данные предприятия неизбежно и закономерно начинают больше заботиться о своих интересах, чем о публичных интересах в целом. Напротив, при излишней «опеке» со стороны общественно-территориальных образований публичная организация теряет собственный интерес, а значит, всякий мотив к налаживанию эффективной работы и к экономии государственного имущества и финансовых ресурсов.

Финансовая деятельность осуществляется публичными организациями наряду с хозяйственной (основной) и внутриуправленческой деятель-

ностью. Содержание финансовой деятельности на микроуровне связано в большинстве своем с организацией денежно-фондовой структуры внутри публичной организации и оперативным управлением этой структурой. Децентрализованные денежные фонды предназначены одновременно для содержания самой публичной организации и финансового обеспечения функций и задач государства. Государство как учредитель публичной организации определяет смысл и параметры ее финансовой деятельности. Рациональное собирание, распределение и использование средств во внутриорганизационные фонды обуславливает эффективность производства и механизма предоставления общественных услуг, надлежащее удовлетворение потребностей трудового коллектива, результативность управленческого аппарата публичной организации. Каждая функция в публичной организации (производственная, управленческая, финансовая и т.д.) подлежит оценке с точки зрения финансовых доходов и расходов.

Система децентрализованных денежных фондов государства динамична, постоянно находится в движении, под влиянием определенных причин изменяется и преобразуется. В период переходных или зарождающихся экономических отношений, когда в обществе присутствуют кризисные явления, эта система имеет упрощенную и несовершенную организацию: разнообразие фондов незначительно; сами фонды по объему в основном небольшие; зачастую фонды расходуются не по назначению; распространены незаконные, нецелевые и нефондовые расходы; регламентация функционирования фонда минимальна. По мере экономического роста организация данной системы улучшается, что проявляется в устраниении негативных проявлений. Публично-правовые образования целенаправленно занимаются «настройкой» системы своих фондов на децентрализованном уровне, в том числе правовыми средствами. Публичные организации под влиянием соответствующей финансовой политики государства расширяют свои фонды, более ответственно осуществляют расходы, проявляя экономность и бережливость.

До последнего времени финансово-правовой статус публичных организаций практически не был отражен в действующем законодательстве. Децентрализованные финансовые фонды государства практически не имели законодательной платформы. Это объясняется, по нашему мнению, следующим. Новое российское государство с начала 90-х годов ускренными темпами избавлялось от «экономики советских государственных предприятий». Единоличный собственник всей торговли, промышленности, инфраструктуры, минерально-сырьевой отрасли страны формировал частный сектор экономики путем радикального преобразования государственного сектора. При таких задачах правила, установленные государством, в области денежных отношений внутри предприятия могли бы стать существенным препятствием к их решению, особенно в условиях трансформирующейся правовой системы. Поэтому как неотъемлемая часть объективного процесса того времени рассматривались бюджетные учреждения, которые имели несколько счетов в банках и «зарабатывали»

Раздел I. Проблемы общей части финансового права

на своих функциях, а также унитарные предприятия, которые являлись фактически собственностью группы физических лиц и т.п.

С начала 2000-х годов нормативно-правовое обеспечение децентрализованных фондов государства заметно улучшилось. Конечно, рано говорить о выстраивании идеального механизма финансово-правового регулирования денежных отношений на децентрализованном уровне, но ряд позитивных изменений есть. В частности, приняты и действуют Федеральный закон от 14 ноября 2002 г. № 161-ФЗ «О государственных и муниципальных унитарных предприятиях»², Федеральный закон от 3 ноября 2006 г. № 174-ФЗ «Об автономных учреждениях»³. Можно добавить действия федерального законодателя по упорядочиванию правового статуса бюджетных учреждений.

К децентрализованным денежным фондам государства в теории финансового права Российской Федерации традиционно относят фонды, функционирующие в рамках бюджетных учреждений и унитарных предприятий. Денежные фонды частных юридических лиц и домашних хозяйств принято не включать в содержание этой финансово-правовой категории, что объясняют в основном недопустимостью нарушения границ предметов регулирования финансового и гражданского права. Между тем, судя по последним изменениям российского законодательства, можно говорить о расширении содержания финансово-правовой категории децентрализованных фондов публично-правовых образований. Это связано с началом перестройки денежно-фондовой структуры финансовой системы государства. Во-первых, повышается значимость децентрализованных финансовых фондов в процессе обеспечения доступности и качественности массовых общественных услуг населению. Во-вторых, через децентрализованные фонды государство пытается решить стратегически важные задачи по модернизации экономики, промышленности, обновлению инфраструктуры, развитию фундаментальной науки в стране и др. Соответственно, появляются новые финансовые отношения, связанные с ранее неизвестными децентрализованными фондами государства. Имеются в виду денежные фонды автономных учреждений, государственных корпораций и компаний.

Федеральный закон от 3 ноября 2006 г. № 174-ФЗ предусматривает ряд интересных для теории финансового права новшеств, из которых следует, что фонды автономных учреждений – публичные денежные фонды, направленные на финансовое обеспечение функций и задач государства и местного самоуправления. Автономное учреждение вправе открывать счета в кредитных организациях, что создает предпосылки для формирования денежных фондов за пределами бюджетной системы. Доходы такого учреждения поступают в его самостоятельное распоряжение и используются им для достижения целей, ради которых оно создано. Публично-правовое образование осуществляет финансовое обеспечение уч-

² СЗ РФ. 2002. № 48. Ст. 4746.

³ СЗ РФ. 2006. № 45. Ст. 4626.

реждения через бюджетное субсидирование по выполнению собственного задания. Автономное учреждение должно иметь документально оформленный план собственной финансово-хозяйственной деятельности.

В 2010 г. принят Федеральный закон от 8 мая 2010 г. № 83-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений»⁴ – законодательный акт исторического значения, с которого стартуют кардинальные преобразования в огромной и затратной сети бюджетных учреждений. Вводится новый тип публичного учреждения – казенное учреждение, правовое положение которого во многом совпадает с положением ныне существующих бюджетных учреждений. Предполагается, что форма казенного учреждения (сметно-бюджетное финансирование) найдет свое применение в очень небольшом сегменте бюджетной сети. Вместе с тем под «бюджетным учреждением», если посмотреть только на имущественно-финансовые признаки, указанный закон понимает учреждение, по правовому статусу близкое к ныне существующему автономному учреждению. Последнее практически не меняет своей правовой основы, за исключением отдельных деятелей: к примеру, ему будет дано право открывать счета не только в кредитных организациях, но и лицевые счета в территориальных органах Федерального казначейства, финансовых органах субъектов Российской Федерации, муниципальных образований. Вся эта масштабная операция с типами публичных учреждений должна привести к тому, что львиная доля этих учреждений перейдет на новые принципы хозяйствования, дающие «финансовую свободу» и одновременно предполагающие огромную ответственность за достаточность и качественность общественных услуг. Таким образом, в ближайшем будущем список форм публичных организаций увеличится, а децентрализованные денежные фонды государства будут прирастать фондами казенных и бюджетных учреждений.

Известно, что российское государство на современном этапе в целях развития наиболее важных отраслей национального хозяйства и (или) решения важнейших государственных задач пошло по пути формирования и обеспечения деятельности крупных государственно-национальных корпораций. Эти корпорации объединяют ряд признаков: создаются федерацией на основании законодательного акта, нацелены на реализацию функций и задач государства, зависят от бюджетно-финансовых вливаний, в составе их органов управления представители государства. Перечислим некоторые из данных корпораций: Государственная корпорация по атомной энергии «Росатом»⁵; Государственная корпорация по содействию разработке, производству и экспорту высокотехнологичной

⁴ Парламентская газ. 2010. № 24.

⁵ Федеральный закон от 1 декабря 2007 г. № 317-ФЗ «О Государственной корпорации по атомной энергии «Росатом» // Рос. газ. 2007. 5 дек.

Раздел I. Проблемы общей части финансового права

промышленной продукции «Ростехнологии»⁶, Государственная корпорация «Фонд содействия реформированию жилищно-коммунального хозяйства»⁷, Государственная корпорация по строительству олимпийских объектов и развитию города Сочи как горноклиматического курорта⁸. Эти корпорации и практика их работы сразу же стали предметом для интересных дискуссий, в том числе среди правоведов⁹. Вместе с тем финансово-правовой статус государственных корпораций пока еще не раскрыт в научной юридической литературе.

В соответствии с действующим законодательством государственной корпорацией признается не имеющая членства некоммерческая организация, учрежденная Российской Федерацией на основе имущественного взноса и созданная для осуществления социальных, управлеченческих или иных общественно полезных функций. Государственный имущественный взнос в корпорацию существует в двух формах: денежной и неденежной. Как показывает анализ правоприменительной практики, денежный имущественный взнос Федерации не связан обязательно с моментом учреждения корпорации и не носит единичный характер, а может многократно предоставляться корпорации на те или иные цели¹⁰. Более того, анализ

⁶ Федеральный закон от 23 ноября 2007 г. № 270-ФЗ «О Государственной корпорации «Ростехнологии» // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2007. № 48 (часть II). Ст. 5814.

⁷ Федеральный закон от 21 июля 2007 г. № 185-ФЗ «О Фонде содействия реформированию жилищно-коммунального хозяйства» // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2007. № 30. Ст. 3799.

⁸ Федеральный закон от 30 октября 2007 г. № 238-ФЗ «О Государственной корпорации по строительству олимпийских объектов и развитию города Сочи как горноклиматического курорта» // Рос. газ. 2007. 3 нояб.

⁹ См.: Агапов А. Б. Публичный статус государственных корпораций // Публично-правовые исследования : ежегодник Центра публично-правовых исследований. Т. 2. М. : АНО «Центр публично-правовых исследований», 2007. С. 323–349; Лялин Д. Ю. Правовой режим фондов государственных корпораций // Юрист. 2005. № 4; Семенов А. В., Серегина Т. А. Особенности правового положения государственной корпорации // Право и экономика. 2008. № 2; Глушко Е. К. Административно-правовая природа государственных корпораций // Реформы и право. 2008. № 3; Ручкина Г. Ф., Ручкин О. Ю. Имущественная основа деятельности государственных корпораций в Российской Федерации : правовой аспект // Юридический мир. 2008. № 6 и др.

¹⁰ См.: Распоряжение Правительства РФ от 27.02.2010 № 239-р «О предоставлении Государственной корпорации по атомной энергии «Росатом» субсидии из федерального бюджета в виде имущественного взноса Российской Федерации на развитие атомного энергопромышленного комплекса» // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2010. № 10. Ст. 1131; Распоряжение Правительства РФ от 27.02.2010 № 242-р «О предоставлении Государственной корпорации по атомной энергии «Росатом» субсидии и средств из федерального бюджета» // Там же. Ст. 1134; Распоряжение Правительства РФ от 01.06.2009 № 745-р «О направлении бюджетных ассигнований на осуществление имущественного взноса Российской Федерации в Государственную корпорацию «Ростехнологии» для оказания финансовой поддержки открытому акционерному обществу «АВТОВАЗ» // Там же. 2009. № 23. Ст. 2845 и др.

федеральных законов, регламентирующих имущественное положение государственных корпораций, предполагает бюджетно-финансовое обеспечение государственных корпораций на постоянной и долгосрочной основе. Имущество, переданное государственной корпорации Российской Федерации, является собственностью государственной корпорации. Денежные средства корпораций, полученные помимо прочего из федерального бюджета, не могут считаться государственной собственностью и одновременно в силу очевидных причин их нельзя отнести к частной собственности.

Корпорации соответствующими федеральными законами наделены правом формировать резервные и иные целевые денежные фонды в составе своего имущества. Так, Федеральный закон от 1 декабря 2007 г. № 317-ФЗ «О Государственной корпорации по атомной энергии «Росатом» предусматривает в императивном порядке целую систему денежных фондов Росатома. Данные фонды Росатома создаются за счет отчислений предприятий и организаций, эксплуатирующих особо радиационно опасные и ядерно опасные производства и объекты. Средства фондов аккумулируются на банковских счетах Росатома, подлежат обособленному учету. Интересно, что Федеральный закон от 19 июля 2007 г. № 139-ФЗ «О Российской корпорации нанотехнологий» содержит главу 4 «Финансирование деятельности корпорации», в которой подробно раскрыты все направления расходования денежных средств корпорации. Согласно п. 8 ч. 1 ст. 11 этого закона предусматривается, что в корпорации утверждается «финансовый план доходов и расходов (бюджет) корпорации». Такой же «бюджет» существует в Государственной корпорации «Банк развития и внешнеэкономической деятельности (Внешэкономбанк)»¹¹. В силу ч. 6 ст. 5 Федерального закона от 30 октября 2007 г. № 238-ФЗ «О Государственной корпорации по строительству олимпийских объектов и развитию города Сочи как горноклиматического курорта» денежные средства корпорации «Олимпстрой» в полном объеме направляются на финансирование мероприятий, необходимых для достижения цели, ради которой она создана, в соответствии с Программой строительства, а также с планом-графиком строительства олимпийских объектов. При этом Программа строительства олимпийских объектов и развития города Сочи как горноклиматического курорта утверждена Правительством РФ¹². Все эти нормы показывают, что Федерация ввела новую форму публичной организации и активно регулирует «внутреннюю финансовую жизнь» этих организаций, устанавливая их денежно-фондовую структуру, источники пополнения денежных фондов и направления расходования децентрализованных фондовых ресурсов.

¹¹ См.: п. 5 ч. 1 ст. 12 Федерального закона от 17 мая 2007 г. № 82-ФЗ «О Банке развития» // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2007. № 22. Ст. 2562.

¹² См.: Постановление Правительства РФ от 29 декабря 2007 г. № 991 «О Программе строительства олимпийских объектов и развития города Сочи как горноклиматического курорта» // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2008. № 2. Ст. 113.

Раздел I. Проблемы общей части финансового права

Государство еще более разнообразило формы публичных организаций и создало Государственную компанию «Российские автомобильные дороги»¹³ в целях совершенствования системы управления дорожным хозяйством страны за счет новейших форм частно-государственного партнерства. Под государственной компанией понимается некоммерческая организация, не имеющая членства и созданная Российской Федерацией на основе имущественных взносов для оказания государственных услуг и выполнения иных функций с использованием государственного имущества на основе доверительного управления. Компании в доверительное управление передаются автомобильные дороги общего пользования федерального значения и земельные участки, находящиеся в федеральной собственности. Государственная компания открывает лицевые счета в Федеральном казначействе и вправе открывать расчетные счета в кредитных организациях. Статья 23 Федерального закона от 17 июля 2009 г. № 145-ФЗ позволяет компании формировать специальный денежный фонд. Средства фонда государственной компании подлежат обособленному учету и отражению на расчетных счетах, открытых компанией в кредитных организациях. В остальном правовой статус государственной компании схож с государственной корпорацией.

Думается, что государственные корпорации и компании, обладая качествами публичной организации, являются субъектами финансовой деятельности на нижнем уровне. А денежные фонды данных организаций следовало бы отнести к системе федеральных финансовых фондов.

На основе изложенного можно прийти к выводу, что категория финансовой деятельности нуждается в переосмыслении с позиции ее субъектов. Целесообразно применительно к этой категории выделить несколько субъектных уровней и признать публичные организации самостоятельными субъектами финансовой деятельности. К числу финансовых фондов государства на децентрализованном уровне можно отнести денежные фонды государственных (муниципальных) унитарных предприятий, государственных (муниципальных) казенных, автономных и бюджетных учреждений, государственных корпораций и компаний.

¹³ См.: Федеральный закон от 17 июля 2009 г. № 145-ФЗ «О Государственной компании «Российские автомобильные дороги» и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2009. № 29. Ст. 3582.

**СЛОЖНЫЕ И КОМПЛЕКСНЫЕ ПРАВООТНОШЕНИЯ
КАК СПОСОБ ВЗАИМОДЕЙСТВИЯ ФИНАНСОВОГО ПРАВА
С ИНЫМИ ОТРАСЛЯМИ ПРАВА**

А. Самсонова

кандидат юридических наук
юридический отдел ООО «Воронежрегионгаз»

Проблемы правоотношений как ключевой категории теории права всегда представляли *научный* интерес. «Исследование правоотношений, – писала Р. О. Халфина, – дает возможность судить о том, нашли ли адекватное отражение в норме требования объективных закономерностей, соответствует ли норма целям и задачам развития данных отношений»¹.

Одновременно весьма существенно *практическое* значение развития теории правоотношений. В тех случаях, когда возникают вопросы квалификации, применения норм той или иной отрасли, вида ответственности, а также дальнейшего развития правовых связей в рамках возникающих отношений, на помощь приходит указанная теория. Анализ общественных отношений с правовых позиций невозможен без наложения на них конструкции «правоотношения». Только такой подход позволяет выявить сущность явлений и недостатки регламентирующих их норм. Как указывал Ю. К. Толстой, правоотношение – это посредствующее звено между нормой права и теми общественными отношениями, которые составляют предмет правового регулирования².

В последние десятилетия нормы права претерпевают значительные изменения, поэтому не может стоять на месте наука в исследовании вопросов, связанных с правоотношением.

Анализ правоприменительной деятельности позволяет прийти к выводу, что существующая теория правоотношений в полной мере не отражает сути сегодняшних общественных отношений и, что самое важное, не позволяет в полной мере описать, а потому и исследовать возникающие общественные отношения. Прежде всего, речь идет о том, что общепринятая модель правоотношений, включающая в себя лишь «простую» связь субъектов, не отображает отношений сложного характера.

62 Формирование теории правоотношения шло тернистым путем. Не сразу приживались многие подходы и взгляды. Так, изначально круг отношений, которые рассматривались как правоотношения, был существенно ограничен и сужен до отношений гражданско-правовых, поэтому теория правоотношения строилась по модели частноправовых отношений, что существенным образом повлияло на взгляды в этой области теории права. Как известно, на определенном этапе развития правовой науки пра-

¹ Халфина Р. О. Общее учение о правоотношении. М.: Юрид. лит., 1974. С. 23.

² См.: Толстой Ю. К. К теории правоотношения. Л. : Изд-во ЛГУ, 1959. С. 5.

Раздел I. Проблемы общей части финансового права

воотношение определялось лишь как форма правомерного поведения, понятие же уголовного правоотношения с трудом пробивало себе дорогу³. Приведенные примеры свидетельствуют о том, что теория правоотношения – не статичная категория, а развивающееся понятие, так как само правоотношение – не предмет правового регулирования, а результат такого регулирования.

Объективное усложнение общественных связей, появление комплексных отраслей права, а также комплексных отношений, в том числе и в финансовом праве, не могут не привести исследователя к выводу о том, что концепция простого правоотношения не отражает всей полноты и многогранности существующих правовых связей. Под простым правоотношением понимается общая модель, включающая в себя субъектов, объект и содержание.

Правоприменение свидетельствует о том, что подавляющее большинство отношений носит сложный характер⁴. В финансовом праве таких отношений также немало, в частности, это отношения по государственному и муниципальному кредиту, отношения в сфере расчетов, финансово-

³ См.: Халфина Р. О. Указ. соч. С. 33.

⁴ Термин «сложное правоотношение» уже используется в праве. Так, принято выделять правоотношения со сложной и простой структурами. Правоотношение с простой структурой характеризуется тем, что его содержание состоит из одного права и одной обязанности. В жизни такие правовые связи встречаются крайне редко. Правоотношение со сложной структурой – это такое правоотношение, содержание которого состоит из нескольких взаимосвязанных субъективных прав и обязанностей. Каждое структурно-сложное правоотношение может быть в результате анализа расчленено на некоторое количество правоотношений с простой структурой. В ряде отраслей выделяют правоотношения со сложной динамической структурой, например, процессуальные правоотношения, характеризующиеся тем, что по мере накопления юридических фактов структура правоотношения развивается, перестраивается, а права и обязанности сменяют друг друга, дополняются новыми, видоизменяются (см.: Чечина Н. А. Гражданские процессуальные правоотношения. Л., 1962. С. 56; Элькинд П. С. Сущность советского уголовно-процессуального права. Л., 1963. С. 31; Галкин Б. А. Советский уголовно-процессуальный закон. М., 1962. С. 76). В юридической литературе также выделяется такое понятие, как «группа отношений», т.е. отношения, которые находятся в определенной связи и составляют в своей совокупности некоторую целостность, однако лишенную черт единого правоотношения. К таким отношениям относят регулятивные и охранительные правоотношения, а также связь отношений административного права и других отраслей права, определявших плановые хозяйственные процессы в советском праве. И в советском трудовом праве выделялись правоотношения, в которых центральное правоотношение со сложной динамической структурой сопровождалось производными и зависимыми самостоятельными правовыми связями. По сути, все названные выше отношения являются либо группой взаимосвязанных правоотношений, либо сложным составом прав и обязанностей в одном правоотношении.

Мы предлагаем понимать под сложным правоотношением принципиально иную правовую связь, которую затруднительно определить иным словом, чем «сложное правоотношение».

правовые отношения в банковской и страховой деятельности. Сложные отношения отличает как множественность субъектов и участников, так и множественность объектов и предметов. Более того, анализируя некоторые отношения, можно представить их как цепочку взаимосвязанных простых отношений, образно говоря, перетекающих одно в другое.

При таком взгляде на складывающиеся правовые отношения исследователь сталкивается с рядом вопросов, требующих разрешения, прежде чем перейти к анализу самих сложных правоотношений.

1. Как ограничить сложное правоотношение от иных правоотношений? Где заканчивается правовая связь субъектов, когда мы рассматриваем правоотношение как сложное?

При анализе простых правоотношений ответ на указанный вопрос очевиден. Такое правоотношение ограничивается правовой связью двух субъектов правоотношения или двух сторон, если на одной из сторон участвуют два и более субъекта. Например, кредитный договор как правоотношение включает в себя две стороны – кредитор и должник, каждому из которых принадлежит свой объем прав и обязанностей. Однако если речь идет о вексельном кредите, то участников становится больше, поскольку для такого кредита будет важен факт оплаты векселем за приобретенные товары и вексельное кредитное правоотношение будет иметь в своем составе еще одного участника – поставщика товара, с которым предполагает рассчитываться должник по кредитному договору с использованием векселя.

Однако в сложных правоотношениях ответ на вопрос об ограничении одного правоотношения от другого не может лежать в области числа субъектов или участников. Несомненно, все правоотношения в общественной и хозяйственной жизни определенным образом взаимосвязаны. В связи с этим какой критерий должен быть положен в ограничение одного сложного правоотношения от иных как сложных, так и простых правоотношений? Думается, что указанным критерием является *цель* правоотношения. Действия всех участников сложного правоотношения, всей цепочки возникающих правовых связей направлены на достижение конкретного, строго определенного результата, который не может быть достигнут путем участия в некотором простом правоотношении. Например, сторонам необходимо рассчитаться за поставленную по договору продукцию. Лишь на первый взгляд отношение, связанное с осуществлением расчетов, кажется простым. Для того чтобы осуществить платеж, плательщик (покупатель по договору поставки) должен перевести денежные средства из своего банка в банк получателя денежных средств, а банк получателя денежных средств, в свою очередь, должен зачислить указанные деньги на расчетный счет получателя (поставщика)⁵. В указанном случае сложное правоотношение имеет строго определенную цель, которая ограничивает его от всех иных, взаимосвязанных отношений. Эта цель – платеж.

⁵ См.: Самсонова А. Е. Расчеты в налоговой и бюджетной сферах : теория и практика. М. : Юристъ, 2006. 134 с.

Раздел I. Проблемы общей части финансового права

Действия каждого из участников такого отношения направлены на достижение конкретного, строго определенного результата. Таким образом, цель охватывает всех участников сложного правоотношения и одновременно позволяет ограничить одно правоотношение от другого, выделить его из всей совокупности общественных отношений.

Цель также определяет мотивацию вступления субъектов в соответствующее сложное правоотношение. Поэтому мотив можно рассматривать как дополнительный критерий при разграничении правоотношений.

2. Как соотносятся сложное правоотношение и входящие в его состав простые правоотношения?

Во-первых, сложные правоотношения всегда могут быть расчленены на несколько простых правоотношений, входящих в его состав. Однако каждое из таких простых отношений не позволяет достигнуть того результата, на который направлено сложное правоотношение в целом. Более того, указанное «расчленение» приводит, несомненно, к потере понимания и возможности целостного анализа всего сложного правоотношения. Например, правоотношение по государственной гарантии является сложным. В его состав входят более простые отношения: отношение между бенефициаром и принципалом, отношение между гарантом и бенефициаром, а также отношение между гарантом и принципалом. Если мы будем рассматривать каждое из указанных отношений как самостоятельное и независимое, то мы не сможем комплексно рассмотреть всю правовую связь, которую представляет собой взаимодействие участников отношения по государственной гарантии⁶. Как справедливо писал еще В. О. Ключевский, детальное изучение отдельных органов отучает понимать жизнь всего организма⁷.

Во-вторых, входящие в состав сложного правоотношения простые правоотношения в определенном случае могут рассматриваться как основания возникновения правоотношения, т.е. как юридические факты. В том случае, когда мы рассматриваем отдельные простые правоотношения в качестве оснований возникновения сложного правоотношения, мы, образно говоря, «сворачиваем» сложное правоотношение до простого, что позволяет «увидеть» начало и конец такого сложного правоотношения. Вернемся к примеру с расчетами за поставленную продукцию. Отношение по расчетам за поставленную продукцию является одновременно частью отношения по поставке этой продукции. Перевод денежных средств плательщиком через свой банк в банк получателя денежных средств можно рассматривать одновременно и как основание возникновения и развития отношения по платежу, то есть как юридические факты. В данном случае приведенный выше пример сложного правоотношения «сворачивается» до отношения простого, а входящие в его состав «простые» правоотношения становятся юридическими фактами.

⁶ См.: Грачева И. В. Государственная гарантия : (финансово-правовой аспект) : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Воронеж, 2008. 24 с.

⁷ См.: Энциклопедия мудрости. Можайск : Изд. Росса, 2007. С. 604.

Если задаться вопросом, для чего выделять сложное правоотношение, если все его составные части уже присутствуют в простом отношении в качестве юридических фактов, то ответ очевиден. Прежде всего, любое явление мира для его полного понимания должно быть проанализировано с разных позиций, позволяющих постигнуть его сущность. Если провести аналогию с химией, никто не будет отрицать, что исследованию подлежат как вещества, так и входящие в их состав атомы. В праве простые отношения вместе с юридическими фактами порой то же, что и вещества, а разложенные как сложное правоотношение с учетом юридических фактов, они переходят в состояние совокупности атомов. Например, отношение по выплате из бюджета средств материнского капитала в погашение ипотечного кредита. Оно может быть рассмотрено как простое правоотношение, субъектами которого являются государство в лице органов Пенсионного фонда и банк, получающий в погашение кредита средства материнского (семейного) капитала. Основаниями его возникновения будет являться юридический состав: кредитный договор на приобретение жилья; наличие задолженности по кредитному договору; наличие государственного сертификата на материнский (семейный капитал), предъявление сертификата в органы Пенсионного фонда с целью погашения кредитного договора; право собственности на приобретенное жилое помещение у лица, которому принадлежит сертификат; обязательство лица, которому принадлежит жилое помещение, оформить указанное жилое помещение в общую собственность. Однако в «развернутом» виде такое правоотношение будет являться комплексом целого ряда простых правоотношений, в частности, отношения по получению сертификата, отношения по получению кредита на недвижимость, отношения по погашению кредита на недвижимость средствами материнского капитала.

Остановимся на тех характеристиках, которые всегда отличают сложное правоотношение.

- Это отношение всегда динамическое, развивающееся. Оно, образно говоря, последовательно перетекает из одного простого отношения в другое простое правоотношение, пока не достигнет того результата, на которое изначально была направлена воля его субъектов.

66

- Множественность участников, субъектов, которая отличается от множественности лиц в обязательстве, представляющем собой простое правоотношение. В простом правоотношении две стороны, тогда как в сложном правоотношении несколько сторон.

- Сложное правоотношение возникает тогда, когда субъекты простого правоотношения не могут самостоятельно, без участия других лиц (субъектов), достигнуть того результата, на достижение которого направлены их действия. Например, юридическое лицо – налогоплательщик не может самостоятельно осуществить зачисление налога в бюджет. Для этого ему необходимо инициировать перечисление денежных средств с расчетного счета своего банка в банк, где открыт счет получателю денежных средств – казначейству. При этом налогоплательщик вступит в правоотношение со своим банком в ходе списания денег со счета, последний вступит в от-

Раздел I. Проблемы общей части финансового права

ношения с банком, где открыт счет казначейству, а банк казначейства вступит уже в правоотношение с казначейством по зачислению средств.

• Необходимо отличать сложное правоотношение и систему правоотношений. В первом случае речь идет о едином, целостном явлении, все составляющие которого связаны целью, направленностью на достижение соответствующего результата. Система же правоотношения не отличается такой характеристикой и представляет собой некую совокупность правоотношений, объединенных по тому или иному критерию.

Описание, изучение и исследование сложных правоотношений позволяют решить ряд важных научных задач, в том числе выработать теорию комплексных правоотношений, включающих в себя элементы частного и публичного права.

На возможность существования комплексных правоотношений указывала еще Р. О. Халфина: «Может быть... очерчен круг норм, многие из которых имеют принципиальное значение, определяют характер всей правовой системы, но реализуются в правоотношениях через посредство других норм»⁸. Это можно отнести и к реализации норм публичного права через нормы частного права и развитие, таким образом, комплексного правоотношения. Р. О. Халфина также определяла как сложные правоотношения отношения с участием Союза ССР и союзных республик и связанные с федеративным устройством страны⁹.

Признав, что правоотношение может быть сложным, перейдем к следующему вопросу: возможно ли существование комплексных правоотношений, отдельные части которого, т.е. входящие в его состав простые правоотношения, являются отношениями различных отраслей права?

Несомненно, нормы права не могут быть комплексными. В литературе справедливо отмечается, что одним из свидетельств самостоятельности отрасли права является неприменимость к ее отношениям норм другой отрасли права. Одновременно «в жизни правоотношение далеко не всегда во всех чертах воспроизводит норму, ...связь нормы и правоотношения правильнее рассматривать как реализацию нормы, ее воплощение в жизнь со всей сложностью опосредующих связей, а не как единство»¹⁰. Несмотря на то, что норма не может быть комплексной, сложное правоотношение комплексным может быть. В таком отношении либо норма одной отрасли права реализуется через нормы другой отрасли, например, нормы о государственной гарантии находят частичную реализацию через частные нормы об обязательствах, договорах и пр., либо составляющие сложное правоотношение простые правоотношения являются воспроизведением норм различных отраслей права, например, расчетное правоотношение по возврату налога включает в себя частноправовое отношение между банком и получателем денежных средств по зачислению денег с корреспондентского счета банка на

⁸ Халфина Р. О. Указ. соч. С. 55.

⁹ См.: Там же. С. 163.

¹⁰ Там же. С. 39.

расчетный счет получателя в соответствии с нормами ГК РФ о договоре банковского счета. Таким образом, публично-правовой характер норм в финансовом праве не исключает существования комплексных правоотношений.

Можно ли сказать, что существующая теория правоотношений исключает возможность существования комплексных правоотношений? Однозначно нет. Всё известное сегодня о правоотношении, вся теория правоотношений не содержат нечто такое, что вступило бы в несомненное противоречие с комплексными правоотношениями, что могло бы привести к отрицанию основных общеизвестных и уже не требующих доказательств положений теории правоотношения. Думается, что разработка понятия комплексного правоотношения – это ступень, новая грань понимания, дальнейшее развитие того, что именуется правоотношением на базе уже понятого, описанного и изученного.

Какова же сущность комплексных правоотношений и причины их существования? Нет ли противоречия в том, что, имея сегодня достаточно стройную систему права, позволяющую разграничить нормы отраслей, выработавшую критерии разграничения права частного и публичного, мы ставим вопрос об объективности существования комплексных правоотношений? Полагаем, что ответ лежит на поверхности.

На наш взгляд, комплексные правоотношения – это прежде всего способ взаимодействия отраслей права. Отрасли права не могут существовать в отрыве друг от друга. Они существуют как части единого правового поля, а их разграничение носит в некоторой степени условный характер. Более того, как указывал классик российской цивилистики И. А. Покровский, указанное разграничение не представляет собой «демократической линии»¹¹. Отсюда можно сделать вывод: комплексные правоотношения существуют либо в комплексных отраслях права¹², либо как способ взаимодействия отраслей, т.е. как межотраслевые отношения, отношения, находящиеся на стыке отраслей права. Как отмечал С. Н. Братусь, между отраслями нет непроходимых граней, как нет их между различными видами общественных отношений¹³. На наш взгляд, отсутствие таких граней кроется в существовании комплексных правоотношений, которые, соединяя, разделяют отрасли права. В. Ф. Яковлев считал, что совершенствование межотраслевых связей – одна из главных задач развития права, так как оно регулирует общественные отношения также определенной системой правовых норм, т.е. их взаимным расположением, сопротивлением и связью. Особенно острой является необходимость совер-

¹¹ Покровский И. А. Основные проблемы гражданского права. М. : Статут, 1998. С. 41.

¹² Еще С. С. Алексеев указывал, что отрасли права могут быть подразделены на основные и комплексные (см.: Алексеев С. С. Об отраслях права // Советское государство и право. 1972. № 3. С. 10–17).

¹³ См.: Братусь С. Н. Предмет и система советского гражданского права. М. : Юрид. лит., 1963. С. 39.

Р а з д е л I. Проблемы общей части финансового права

шествования межотраслевого взаимодействия в регулировании сферы экономики, где это взаимодействие наиболее сложное¹⁴.

В финансовом праве указанный вопрос актуален в связи с определением предмета финансового права как имущественных отношений в области государственных финансов. При такой постановке вопроса теория комплексных отношений позволит приблизиться к пониманию соотношения имущественных отношений как предмета финансового и гражданского права и более того – снять «напряжение», возникающее между частным и публичным правом в связи с изменением границ соответствующих отраслей права. Рассмотрение тех или иных отношений через призму теории комплексных отношений будет способствовать устранению искусственного искажения общественных отношений, рассматриваемых исключительно под углом зрения только частного или только публичного права, как то: отношений залога государственного имущества, государственного кредита, государственной гарантии, расчетных отношений в финансовом праве и пр.

Развитие теории комплексных отношений важно для финансового права, так как позволяет описать многие новые явления и расширяет представления об уже известных отношениях в финансовом праве.

¹⁴ См.: Яковлев В. Ф. Гражданко-правовой метод регулирования общественных отношений. М. : Статут, 2006. С. 237.

**АКТУАЛЬНЫЕ ПРОБЛЕМЫ ФОРМИРОВАНИЯ И РАЗВИТИЯ
СИСТЕМЫ ПРИНУЖДЕНИЯ В ТЕОРИИ ПРАВА
И В ОТРАСЛЕВЫХ НАУКАХ**

Л. Бобкова

кандидат юридических наук, доцент

Институт менеджмента, маркетинга и финансов (г. Воронеж)

Теоретические аспекты развития вопроса о принуждении черпают свою сущность из исследований о принуждении в отраслевых науках. При этом, как отмечают ученые, до сих пор нет общепризнанного понятия «принуждение» в теории права¹.

Несмотря на значимость данного вопроса в теории права, в философии, данная проблема актуальна и для других отраслей права.

С точки зрения *философии* принуждение есть средство «снятия», подавления индивидуальной воли, устранение ее самостоятельности.

Воздействие, оказываемое субъектами общественной жизни друг на друга, должно оставаться в рамках разумного, гуманного, справедливого. Роль ограничителя «силы», применяемой одним субъектом к другому, в цивилизованном обществе играет право. Поэтому исследователи рассматривают явление правового (государственного) принуждения в качестве отражения в реальных общественных отношениях идеи «ограничителя силы» или «замирения среды», имманентной праву². Эта мысль явственно прослеживается в трудах И. Канта и Г. В. Гегеля.

С точки зрения этимологии развития финансового права, по нашему мнению, особенно интересен вопрос о формировании «принуждения» в бюджетном праве. Систематизируя различные видения вопроса в области теории права и других отраслевых науках, постараемся выявить его общетеоретическое универсальное понятие и систему.

Мнения теоретиков права по рассматриваемому вопросу неоднозначны: одни ученые отделяют государственное принуждение от правового; другие рассматривают данные категории в единстве.

Это объясняется тем, что решающей чертой государственного принуждения является формальная определенность.

Формальная определенность государственного принуждения, как справедливо выявила В. В. Серегина, представляет собой законность его осуществления и применения³. Следовательно, принуждение является не только методом государственного управления, но и методом правового регулирования общественных отношений. Более того, познать органи-

¹ См.: Серегина В. В. Государственное принуждение по советскому праву. Воронеж, 1991. С. 5.

² См.: Кант И. Метафизика нравов // Соч. : в 6 т. М., 1965. Т. 4, ч. 2. С. 139–141.

³ См.: Серегина В. В. Указ. соч. С. 7.

Раздел I. Проблемы общей части финансового права

зационное назначение права можно только при помощи таких методов правового, а равно государственного регулирования, как методы запрета, дозволения, принуждения, предписаний, ограничений.

Для бюджетного права, безусловно, важно понять, каково его организационное назначение, если основу метода правового регулирования составляет принуждение. С точки зрения теории права универсальными методами правового регулирования являются убеждение и принуждение. Однако данные правовые методы включают в себя различные способы государственного воздействия на общественные отношения⁴.

Принуждение с точки зрения теории права может быть охарактеризовано как специфическое правоотношение, складывающееся между органами и должностными лицами, к которым оно применяется.

В силу полярности и правовой несовместимости субъективных прав и обязанностей сторон данного правоотношения принуждение приобретает характер резко выраженного властеотношения. Более того, принуждение может иметь место лишь тогда, когда негативная государственно-правовая реакция реально осуществляется в действительности⁵.

Как видим, принуждение является формой проявления государственной власти, т.е. формой, которая выражает реакцию государства на аномальные проявления, правонарушения.

С полной уверенностью можно утверждать, что право зиждется на принуждении. Ибо «обязанность каждого соблюдать закон» – есть не что иное, как разновидность принуждения.

Соответственно при не соблюдении данной нормы будет «неадекватная реакция государства». Интересно то обстоятельство, что в одних отраслях больше норм обязывающих, запрещающих, чем диспозитивных. В первом случае государство может быть основным субъектом правоотношения, а во втором – такой доминирующей роли государства нет. Получается, что государство в «своих» правоотношениях сразу устанавливает для себя нормы, закрепляющие принуждение, а в других правоотношениях – корреспондирующие нормы, подразумевающие принуждение «на случай аномальных явлений».

Интересны выводы теоретиков, относительно правоотношения, связанного с применением принуждения. Такие правоотношения имеют сложный юридический состав, объективно включающий два основных элемента (юридические факты): 1) наступление (совершение) правонарушения или иного неблагоприятного последствия, вызывающего необходимость применения принудительных мер; 2) решение соответствующих государственных органов и должностных лиц о возбуждении, разбирательстве соответствующих дел и применении принудительных мер.

Правоотношения, связанные с применением принуждения, чаще возникают в связи с правонарушениями. Однако в качестве обстоятельств,

⁴ См.: Серегина В. В. Указ. соч. С. 8.

⁵ См.: Там же. С. 12.

вызывающих необходимость применения государственного принуждения в рамках соответствующих правоотношений, могут выступать и иные юридические факты – государственная необходимость обеспечения безопасности, а также цели и интересы предупреждения правонарушений и иных нежелательных последствий.

Принуждение может быть охарактеризовано также и как сложный комплексный правовой институт системы права.

В обобщенном виде назначение принуждения как комплексного правового института состоит в закреплении и всесторонней регламентации механизма правового регулирования принудительной деятельности.

Таким образом, под институтом принуждения с точки зрения теории права понимается система материально-правовых и процедурно-процессуальных норм, регулирующих общественные отношения, связанные с применением уполномоченными на то органами и лицами принудительного воздействия на субъектов, нарушивших предписания правовых норм.

Юридическая ответственность является формой государственного принуждения и соответственно одним из элементов системы государственного принуждения.

Ответственность как форма государственного принуждения всегда заключается в применении государственно-принудительных мер, указанных лишь в штрафных (карательных) санкциях норм права. Поэтому реализация любой такой санкции представляет не что иное, как юридическую ответственность. Многие из этих санкций могут сопровождаться и применением пресечения, и правовосстановлением, но основное их назначение всегда состоит в каре, наказании виновного в совершении правонарушения в целях его исправления и перевоспитания.

Особенность юридической ответственности в отличие от иных форм государственного принуждения состоит в специфике оснований ее применения. Фактическим основанием ее применения является только состав правонарушения, предусматривающий указанный вид санкций.

С позиции гражданско-процессуального права взгляды ученых на проблему государственного принуждения являются весьма противоречивыми. По мнению одних специалистов, «гражданское процессуальное право регулирует общественные отношения диспозитивно-разрешительным методом»⁶. С точки зрения других, «метод гражданского процессуального права как способ воздействия на регулируемые данной отраслью отношения – императивно-диспозитивный»⁷.

Гражданское процессуальное принуждение образуют предусмотренные санкциями (диспозициями) правовых норм меры воздействия на субъект гражданского процессуального правоотношения, обеспечивающие реализацию лежащих на данном субъекте обязанностей помимо

⁶ Нохрин Д. Г. Государственное принуждение в гражданском судопроизводстве. М., 2009. С. 9–10.

⁷ Там же. С. 9.

Раздел I. Проблемы общей части финансового права

его воли либо препятствующие реализации процессуального права субъектом в целях обеспечения нормального хода судопроизводства. Причем мерой государственного принуждения в гражданском процессе является установленная конкретной охранительной нормой закона (ее санкцией или диспозицией) совокупность процессуальных действий, объединенных единой целью – наказания, правовосстановления, пресечения или превенции – и основаниями применения.

Меры государственного принуждения в гражданском судопроизводстве:

- реализуются вне зависимости от воли терпящего их субъекта;
- применяются судом как органом государственной власти;
- осуществляются в связи с исполнением правосудия по конкретному делу и имеют порядок осуществления правосудия в качестве наиболее общего объекта защиты;
- направлены на обеспечение выполнения задач судопроизводства (ст. 2 ГПК РФ);
- в одних случаях представляют собой неблагоприятные последствия нарушения требований правовой нормы (диспозиции), т.е. связаны с реализацией санкций правовых норм; в других – являются реализацией диспозиций правовых норм, устанавливающих определенные правоограничения в целях обеспечения нормального хода процесса⁸.

Большинство процессуалистов, в том числе разработчики Уголовно-процессуального кодекса РФ (далее – УПК РФ), являются сторонниками «объективного подхода»; с их точки зрения, критерием ограничения государственного (процессуального) принуждения от иных правовых явлений является априори принудительный характер тех или иных следственных и судебных действий, что позволило ввести в УПК РФ раздел 4 «Меры процессуального принуждения»⁹.

С точки зрения административного права однозначного подхода к решению вопроса об административном принуждении не видится до сих пор.

Административное принуждение является разновидностью государственного принуждения со всеми свойственными ему общими признаками (это, прежде всего, деятельность, причем деятельность правоприменительная, направленная на защиту правопорядка, реализуемая в рамках охранительных отношений, и др.), но имеющее некоторые только ему свойственные особенности. В частности, административное принуждение осуществляется в рамках внеслужебного подчинения, являясь при этом одним из способов реализации функциональной власти; распространяется не только на отдельных субъектов, но и на их коллектизы; характеризуется множественностью субъектов его применения; регулируется административно-правовыми нормами, которые закрепляют виды мер административного принуждения, а также основания и порядок их применения¹⁰.

⁸ См.: Серегина В. В. Указ. соч. С. 9.

⁹ См.: Нохрин Д. Г. Указ. соч. С. 10.

¹⁰ См.: Тимошенко И. В. Административная ответственность. М., 2004. С. 17–18.

Публичные финансы и налоговое право: ежегодник

Итак, в теории права и в отраслевых науках вопрос о принуждении до сих пор не решен. Однако выводы, которые делают ученые, позволили нам выявить следующие отличительные особенности принуждения:

- 1) принуждение в российском праве всегда является специфической формой правоприменительной деятельности, осуществляющей компетентными государственными органами;
- 2) оно представляет собой внешнее физическое, организационное, дисциплинарное и другое воздействие на сознание и поведение субъектов;
- 3) реализуется в виде соответствующих мер;
- 4) сопровождается причинением субъекту правоограничений в виде лишения права, возложения дополнительной обязанности, воспрепятствования в реализации права¹¹;
- 5) фактическим основанием применения мер принуждения служит совершение правонарушений, а также возникновение иных нежелательных для общества и государства правовых аномалий либо наличие фактов, свидетельствующих о реальной угрозе возникновения таких аномалий в будущем;
- 6) юридическим основанием является указание на соответствующую меру в санкции или диспозиции правовой нормы;
- 7) применение мер принуждения осуществляется в предусмотренной законом процессуальной форме;
- 8) меры применяются в целях защиты прав и законных интересов личности, общества и государства;
- 9) реализуются в рамках охранительных правоотношений¹².

¹¹ См.: Тимошенко И. В. Указ. соч. С. 18.

¹² См.: Овсепян Ж. И. Юридическая ответственность и государственное принуждение. Ростов н/Д, 2005. С. 6.

**ПРОБЛЕМЫ ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ
ГОСУДАРСТВЕННОГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ
В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

И. Ставицкая

соискатель

Воронежский государственный университет

Неотъемлемой составной частью финансовой деятельности государства и муниципальных образований является финансовый контроль.

Финансовый контроль представляет собой один из видов государственного контроля за образованием, распределением и использованием ресурсов всех звеньев финансовой системы¹.

Многопланность целей и задач финансового контроля отражена в различных толкованиях его понятия.

В настоящее время финансовый контроль – это не только проверка правильности ведения финансовой документации, соблюдения финансово-хозяйственного законодательства, выявление нарушений финансовой дисциплины. Это прежде всего важнейшая функция управления финансовыми, а через них и экономическими процессами, имеющая специальную целевую направленность, определенное содержание и специфические способы осуществления².

Важной гарантией сохранения социальной направленности экономической, а также финансовой политики государства и муниципальных образований в процессе осуществления финансовой деятельности является усиление финансового контроля в целом и государственного финансового контроля в частности.

Государственный финансовый контроль реализуется при помощи создаваемой государством системы органов государственного финансового контроля.

Правильная организация системы органов государственного финансового контроля является непременным условием эффективности его осуществления. Нечеткое разграничение полномочий, неоднозначно поставленные задачи, отсутствие взаимодействия между органами не способствуют успешному функционированию данного института.

75

Перечень задач, решаемых органами государственного финансового контроля, весьма разнообразен. Это обстоятельство предопределяет разделение функций между институтами финансового контроля путем закрепления за каждым органом определенной сферы деятельности, т.е. его компетенцию.

¹ См.: Грачева Е. Ю. Финансовое право : учеб. пособие. М., 1999.

² См.: Родионова В. М., Шлейников В. И. Финансовый контроль : учебник. М., 2002. С. 15.

В Бюджетном послании Президента РФ о бюджетной политике в 2010–2012 годах³ среди прочих проблем обращено внимание на низкий уровень управления бюджетным процессом в ряде субъектов РФ и муниципальных образований, отсутствие внедрения в бюджетный процесс принципов бюджетирования, ориентированного на результат, отсутствие системы оценки бюджетных расходов.

Одним из направлений совершенствования технологий формирования и исполнения бюджета названо также совершенствование государственного и муниципального контроля. В частности, Президент определил необходимость четкого разграничения полномочий и ответственности органов государственного и муниципального контроля, устранения параллелизма и дублирования в их работе.

В настоящее время действующие в области финансового контроля нормы федерального законодательства не обеспечивают в полной мере правовое регулирование, адекватное задачам, стоящим перед государственным и муниципальным контролем, и обуславливают необходимость совершенствования правовых основ деятельности контрольных органов.

В качестве примера, подтверждающего необходимость законодательного совершенствования данного института выступает нормативное регулирование деятельности одного из органов, осуществляющих государственный финансовый контроль – Федеральной службы финансово-бюджетного надзора.

В соответствии с Постановлением Правительства РФ от 8 апреля 2004 г. № 198 «Вопросы Федеральной службы финансово-бюджетного надзора»⁴ Росфиннадзор был наделен контрольно-надзорными функциями в финансово-бюджетной сфере, а также полномочиями по валютному контролю. Полномочия и вопросы организации деятельности Службы получили отражение в Постановлении Правительства РФ от 15 июня 2004 г. № 278 «Об утверждении Положения о Федеральной службе финансово-бюджетного надзора»⁵.

Законодательным актом, регулирующим основы деятельности Росфиннадзора как органа государственного финансового контроля, является Бюджетный кодекс РФ (далее – БК РФ). Однако нормы БК РФ предполагают рамочное регулирование, обозначают лишь основные направления деятельности и предполагают принятие дополнительных нормативных актов в целях более подробной регламентации деятельности Росфиннадзора.

Таким образом, на сегодняшний день законодательное отражение основных положений государственного, а также муниципального контроля содержится лишь в БК РФ.

³ Бюджетное послание Президента РФ о бюджетной политике в 2010–2012 годах от 25 мая 2009 г. URL: http://archive.kremlin.ru//appears/2009/05/25/1400_type63373_216772.shtml

⁴ СЗ РФ. 2004. № 15. Ст. 1490.

⁵ Рос. газ. 2004. 17 июня.

Раздел I. Проблемы общей части финансового права

Вместе с тем глава 26 БК РФ содержит нормы, регламентирующие деятельность уполномоченных субъектов по осуществлению именно бюджетного контроля. В Бюджетном кодексе предусмотрено распределение контрольных полномочий в бюджетной сфере между законодательными и исполнительными органами власти и полномочий между контрольными органами.

Не вызывает сомнений, что понятие финансового контроля гораздо шире, чем бюджетного контроля, поскольку финансовый контроль осуществляется на всех стадиях, этапах финансовой деятельности, т.е. в процессе созиания, распределения и использования фондов денежных средств.

Можно сказать, что законодательная база системы контроля отстает и от экономической реальности, задач государства в финансовой сфере.

Говоря о попытках законодательного регулирования института финансового контроля, необходимо обратить внимание, что 25 июля 1996 г. в целях воссоздания системы общегосударственного финансового контроля в России был принят Указ Президента РФ № 1095 «О мерах по обеспечению государственного финансового контроля в Российской Федерации»⁶, в котором Правительству Российской Федерации поручалось в месячный срок подготовить и представить для внесения в Государственную Думу проект Федерального закона «О государственном финансовом контроле в Российской Федерации». Законопроект готовился Минфином России более трех лет. После внесения многочисленных поправок в проект дальнейшая работа по нему была признана нецелесообразной, и 18 июля 2001 г. Указом Президента РФ № 872 пункт о подготовке законопроекта был признан утратившим силу.

В июне 2001 г. Президент поручил Правительству России разработать проект Единой концепции государственного финансового контроля в Российской Федерации. И только в 2006 г. Росфиннадзором был разработан в соответствии с БК РФ и стандартами Международной организации высших контрольных органов (INTOSAI) Проект единых стандартов государственного финансового контроля для контрольных органов исполнительной власти, однако для их принятия необходимо внести поправки в БК РФ.

Таким образом, основные принципы финансового контроля пока не нашли в полной мере отражения в российском законодательстве. Данные принципы закреплены Лимской декларацией руководящих принципов контроля⁷. Несомненно, что их необходимо внести в названный проект Закона, так как это – принципы независимости, компетентности, гласности, объективности и др.

В Бюджетном послании Президента на 2009–2011 годы⁸ также отмечалось, что переход к новой организации бюджетного процесса на всех

⁶ СЗ РФ. 1996. № 31. Ст. 3696.

⁷ URL: <http://www.ach.gov.ru/ru/international/limskay/>

⁸ URL: http://archive.kremlin.ru/appears/2008/06/23/2127_type63373_202940.shtml

Публичные финансы и налоговое право: ежегодник

уровнях бюджетной системы сдерживается устаревшими законодательными нормами, регламентирующими осуществление государственного и муниципального финансового контроля. При этом в Послании указывалось, что соответствующий проект федерального закона должен быть внесен в Государственную Думу еще в 2008 г.

Кроме того, назрела необходимость законодательного определения и закрепления методов финансового контроля.

Усиление государственного финансового контроля требует принятия закона, в котором необходимо не только дать понятие основного метода финансового контроля – ревизии, но и определить ее виды, порядок назначения, проведения, перечислить органы, имеющие право на ее проведение, права и обязанности проверяющих органов и ревизуемых субъектов, обжалование акта ревизии и т.д.

Таким образом, без надлежащего правового регулирования система не может быть эффективной, что не способствует обеспечению и финансовой безопасности государства, так как соблюдение законности в финансовой сфере есть основание для создания строгой системы бесперебойного поступления в бюджет государственных доходов.

Р а з д е л I. Проблемы общей части финансового права

НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ: ЗАКОНОДАТЕЛЬНОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ И ПРАВОПРИМЕНЕНИЕ

Л. Абрамчик

кандидат юридических наук, доцент

УО «Гродненский государственный университет имени Янки Купалы»

Современный уровень развития общественных отношений в сфере налогообложения, а также постоянное совершенствование налогового регулирования предполагают необходимость научного анализа происходящих правовых преобразований и осмысления тех организационно-правовых механизмов, которые используются государством для реализации своих интересов при осуществлении налоговых изъятий. Неукоснительное соблюдение органами государственной власти, юридическими и физическими лицами норм финансового права достигается в первую очередь с помощью финансового контроля. Поскольку контроль не выступает в изолированном виде, а реализуется к конкретному предметному содержанию, то объем контрольной деятельности, формы и методы ее проявления дифференцируются в зависимости от сферы или отрасли управления, а также от места органа, осуществляющего контрольные полномочия. Задача заключается в том, чтобы найти оптимальные варианты распределения функций контроля за финансовыми потоками государства между государственными органами и избежать параллелизма и дублирования. Законность и стабильность особенно важны в таких сферах, как установление налогов, сборов и иных платежей в бюджет, регулирование механизма распределения и использования финансовых ресурсов в государстве¹.

Глава государства в целях совершенствования контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь, определения единого порядка ее проведения, создания дополнительных условий для развития эффективных форм хозяйствования 16 октября 2009 г. подписал Указ № 510 «О совершенствовании контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь», который вступил в силу с 1 января 2010 г.² В этом аспекте наиболее значимым является организация и функционирование налогового контроля, в рамках которого в большей степени происходит реализация государственных интересов в налоговой сфере.

Для раскрытия понятия налогового контроля необходимо, прежде всего, обратиться к характеристике категории контроля в целом.

¹ См.: Абрамчик Л. Я. Правовые аспекты финансового контроля в Республике Беларусь // Актуальные вопросы финансового права Республики Беларусь, России, Украины / отв. ред. Д. В. Винницкий. СПб., 2006. С. 168–169.

² Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. 2009. № 253, 1/11062.

Публичные финансы и налоговое право: ежегодник

Данная категория используется в различных отраслях науки, поэтому она достаточно хорошо изучена специалистами различных областей знаний. В большинстве научных исследований контроль рассматривается как:

- функция, метод или форма исполнительно-распорядительной (управленческой) деятельности органов управления, их руководителей;
- совокупность приемов и способов (или форм и методов), применяемых органами управления;
- завершающая стадия управленческого процесса;
- форма обратной связи, посредством которой управляющая система получает необходимую информацию о действительном состоянии управляемого объекта и исполнении управленческих решений;
- система наблюдения и проверки процесса функционирования управляемого объекта с целью выявления отклонений от заданных параметров³.

Таким образом, контроль как неотъемлемая часть любого процесса управления призван обеспечить надлежащее функционирование управляемого объекта.

Для реализации поставленной задачи управления в рамках контроля должны быть совершены определенные действия, совокупность которых часто воспринимается в качестве содержания контроля: достоверно определить фактическое состояние объекта управления; сравнить полученные фактические данные с установленными параметрами функционирования для данного объекта управления; оценить степень отклонений функционирования объекта управления от заданных параметров; выявить причины и последствия данных отклонений; принять меры по предотвращению и устранению нарушений в функционировании объекта управления. В области государственного управления вся эта совокупность действий так или иначе облекается в правовую форму, что позволяет рассматривать контроль как правовую категорию. В сфере правового регулирования контроль используется прежде всего как механизм, посредством которого проверяется соответствие поведения и деятельности контролируемых (подконтрольных) субъектов (государственных органов, организаций и физических лиц) предписаниям правовых норм.

Очевидно, что государство заинтересовано в обеспечении полного и своевременного поступления налогов в бюджет, а так как данные платежи носят принудительный характер, то совершенно естественным является желание плательщиков по возможности отдать государству меньше денежных средств, чем ему причитается. То есть интересы государства и налогоплательщиков в рамках налоговых отношений противоположны. Чтобы обеспечить надлежащее исполнение плательщиками своих налоговых обязательств, государство создает систему налогового контроля⁴.

³ См.: Ногина О. А. Налоговый контроль : вопросы теории. СПб., 2002. С. 110.

⁴ См.: Налоги, налогообложение и налоговое законодательство : учеб. пособие для вузов / под ред. Е. Н. Евстигнеева. СПб., 2000. С. 117.

Раздел I. Проблемы общей части финансового права

В современной научной юридической литературе существуют различные точки зрения о понятии «налоговый контроль».

Е. В. Поролло подходит к характеристике налогового контроля с двух точек зрения: «Сущность налогового контроля можно рассматривать с двух позиций: во-первых, как функцию или элемент государственного управления экономикой; во-вторых, как особую деятельность по исполнению налогового законодательства. ...Эти стороны налогового контроля находятся в неразрывном единстве, что позволяет представить налоговый контроль в виде классической кибернетической системы, сочетающей в себе разнообразие статических элементов и их динамическое взаимодействие, непрерывное развитие и совершенствование»⁵. Другой позиции придерживается А. В. Брызгалин, который считает, что налоговый контроль – это специализированный (только в отношении налогов и сборов) надведомственный (вне рамок ведомств) государственный контроль⁶.

Существует подход, согласно которому налоговый контроль можно определить как установленную законодательством совокупность приемов и способов деятельности компетентных органов, обеспечивающую соблюдение субъектами налогового права налогового законодательства и правильность исчисления, полноту и своевременность внесения налога в бюджет или внебюджетный фонд⁷.

Напротив, Е. Ю. Грачев и Э. Д. Соколов делают акцент на деятельности уполномоченных органов: «Налоговый контроль относится к общегосударственному финансовому контролю и может быть определен как регламентированная нормами налогового права деятельность компетентных органов, обеспечивающих соблюдение налогового законодательства и правильность исчисления, полноту и своевременность внесения налогов и сборов в бюджет или внебюджетный фонд»⁸. Из проанализированных позиций авторов можно сделать ряд выводов, что под налоговым контролем следует понимать деятельность должностных лиц налоговых органов (в пределах своей компетенции, предусмотренной Налоговым кодексом) по проверке правильности исчисления и уплаты налогов и сборов, выявлению и устраниению налоговых правонарушений и причин, их порождающих, соблюдения законодательства о налогах и сборах. С другой стороны, можно рассматривать налоговый контроль как элемент финансового контроля. Эту же точку зрения разделяет и И. А. Маньковский. Он указывает, что налоговый контроль – это элемент финансового контроля и часть налогового механизма. Налоговые контрольные действия охватывают всю систему налогообложения, а также осуществляют

⁵ Поролло Е. В. Налоговый контроль : принципы и методы проведения. М., 1999. С. 33.

⁶ Брызгалин А. В. Финансовое право Российской Федерации : учебник / отв. ред. М. В. Карасева. М., 2002.

⁷ См.: Налоги : учеб. пособие / под ред. Д. Г. Черника. М., 1997. С. 233.

⁸ Финансовое право : учебник / под ред. Е. Ю. Грачева. М., 2003. С. 234.

ся в разрезе отдельных налогов, налоговых групп, групп налогоплательщиков, территорий⁹.

Таким образом, авторы, характеризуя налоговый контроль, едини в том, что данная категория имеет целью обеспечить полноту, своевременность уплаты налогов и сборов в бюджет, а также соблюдение налогового законодательства, применение мер ответственности за эти нарушения. Следует обратить внимание на то, что все ученые отмечают юридический аспект налоговой деятельности, подчеркивая, что она всегда четко регламентирована соответствующими правовыми нормами.

В Налоговом кодексе Республики Беларусь (Общая часть) (ст. 64)¹⁰ налоговый контроль определяется как система мер по контролю за исполнением налогового законодательства, осуществляемая должностными лицами налоговых органов в пределах их полномочий посредством учета плательщиков (иных обязаных лиц), налоговых проверок, опроса плательщиков и других лиц, проверки данных учета и отчетности, осмотра движимого и недвижимого имущества, помещений и территорий, где могут находиться объекты, подлежащие налогообложению или используемые для извлечения дохода (прибыли), и в других формах, предусмотренных налоговым и иным законодательством.

Появление налогового контроля вызвано объективными причинами. С одной стороны, налогоплательщик, обладая определенным имуществом на праве собственности или ином вещном праве, всегда стремится защитить свой частный имущественный интерес от налоговых изъятий. При этом желание налогоплательщика уменьшить размер налоговых платежей затрагивает имущественный интерес и другой стороны налоговых отношений – государства. В такой ситуации государство, защищая публичные интересы в налоговых отношениях, вынуждено выработать специальный механизм своего взаимодействия с каждым конкретным налогоплательщиком или обязанным лицом, который в конечном итоге обеспечил бы надлежащее поведение каждого лица по исполнению им налогового обязательства и иных обязанностей, предусмотренных налоговым законодательством. Очевидно, что для охраны своих имущественных интересов в налоговой сфере государство должно:

- во-первых, создать специальный государственный орган или органы и наделить их соответствующими властными полномочиями по отношению к лицам, обязанным уплачивать налоги и сборы;
- во-вторых, законодательным путем установить порядок, формы и методы осуществления деятельности созданных уполномоченных органов;
- в-третьих, создать механизмы, обеспечивающие не только надлежащее поведение налогоплательщиков, но и поступление налоговых платежей в бюджеты различных уровней. При этом государство путем

⁹ См.: Маньковский И. А. Налоговое право. Минск, 2003. С. 215.

¹⁰ Налоговый кодекс Республики Беларусь (Общая часть) от 19 декабря 2002 г. № 166-З, с изм. и доп. от 29 декабря 2009 г. № 72-З // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. 2010. № 4, 2/1624.

Раздел I. Проблемы общей части финансового права

законодательного регулирования не должно забывать об обеспечении определенного баланса публичного и частного интереса.

Таким образом, из вышесказанного вытекает необходимость существования системы налогового контроля, а также в общем виде отражается юридическая основа ее построения.

Принципы налогового контроля. Любая деятельность должна осуществляться на основе определенных критериев, положений, принципов. Необходимо отметить, что организация налогового контроля базируется на совокупности принципов, являющихся собой базовые положения, которые определяют эффективное осуществление налогового контроля. Данными принципами должны руководствоваться субъекты налогового контроля при реализации ими контрольных полномочий. Все принципы традиционно подразделяются на две группы: общеправовые и специальные принципы контрольной деятельности.

В основе правовых принципов следует выделить следующие:

1. **Принцип законности.** В общем плане этот принцип подразумевает строгое соблюдение предписаний законодательных актов и основанных на них предписаний иных правовых актов. Другими словами, любые действия в рамках налогового контроля должны базироваться на действующем законодательстве.

2. **Принцип юридического равенства.** Применительно к налогообложению данный принцип выражается в том, что налоги и сборы не могут иметь дискриминационного характера и различно применяться исходя из социальных, расовых, национальных, религиозных и иных подобных критериев.

3. **Принцип соблюдения прав человека и гражданина.** Права и свободы человека, согласно Конституции, являются наивысшей ценностью; органы и лица, уполномоченные осуществлять налоговый контроль, обязаны корректно и внимательно относиться к налогоплательщикам, не унижать их честь и достоинство.

4. **Принцип гласности.** Означает открытую и доступную для всех организаций и граждан деятельность государственных органов, а также получения информации.

5. **Принцип ответственности.** К лицу, совершившему правонарушение, применяются меры юридической ответственности. В ходе налогового контроля происходит установление и документальная фиксация правонарушений в документах налогового контроля.

6. **Принцип защиты прав.** Защита прав субъектов должна гарантироваться на любом этапе развития налоговых отношений, в том числе и при осуществлении налогового контроля. Плательщики налогов и иные обязаны лица могут обжаловать действия и акты налоговых органов на любой стадии осуществления контрольной деятельности. Этот принцип предполагает также право не исполнять неправомерные требования должностных лиц или уполномоченных налоговых органов.

Кроме общеправовых принципов налоговому контролю присущи специальные принципы контрольной деятельности. К ним следует отнести:

6*

1. Принцип независимости. Органы контроля могут выполнять возложенные задачи объективно и эффективно только в том случае, когда они независимы от проверяемых ими организаций и защищены от постороннего влияния. Хотя государственные органы не бывают абсолютно независимы, так как они являются частью государства в целом, высший контрольный орган должен иметь функциональную и организационную независимость, необходимую для выполнения возложенных на него задач.

2. Принцип планомерности. Этот принцип подразумевает, что любая контрольная деятельность, для которой характерно ее постадийное осуществление, должна быть тщательно подготовлена и распланирована по конкретным временными рамкам. То есть мероприятия налогового контроля должным образом подготавливаются, устанавливаются сроки и очередность проверок тех или иных субъектов хозяйствования и доводятся графики осуществления плановых налоговых проверок заинтересованным лицам.

3. Принцип регулярности (систематичности) контроля. Согласно данному принципу, контрольная деятельность носит цикличный характер и отдельные ее действия повторяются через определенные промежутки времени, как правило, через один год, три–пять лет.

4. Принцип объективности и достоверности. Принцип объективности и достоверности результатов налогового контроля предполагает, что решение руководителя уполномоченного органа должно соответствовать фактически существующим обстоятельствам, выявленным в ходе проведения мероприятий налогового контроля, и содержать вывод о соответствии/несоответствии налоговому законодательству совершенных налогоплательщиком действий.

5. Принцип документального оформления результатов контроля. Здесь имеется в виду, что в ходе осуществления мероприятий налогового контроля все обнаруженные факты, действия и события должны фиксироваться в документах установленных видов и форм с обязательным наличием соответствующих реквизитов и формы.

6. Принцип взаимодействия и обмена информацией с другими государственными органами. Как правило, для реализации результатов контрольной деятельности, особенно в тех случаях, когда выявлены нарушения законодательства, контролирующими органам необходимо обращаться к другим государственным органам, которые имеют соответствующие полномочия по применению мер ответственности.

Естественно, это вызывает повышенный интерес к изучению функционирования механизма налогового контроля.

Следует отметить, что перечисленные общеправовые принципы и принципы контрольной деятельности не исчерпывают систему принципов налогового контроля, но являются основополагающими при его организации и осуществлении.

Таким образом, налоговый контроль занимает значительное место в системе государственного финансового контроля, поскольку посредством

Раздел I. Проблемы общей части финансового права

осуществления контрольных функций государственными налоговыми органами обеспечивается не только соблюдение налогового законодательства, но и непосредственное привлечение финансовых ресурсов в государственный бюджет. Здесь очевидна большая роль налогового контроля в обеспечении исполнения бюджета государства по доходам, поскольку около 85 % бюджетных доходов страны базируется на налоговых поступлениях. Без эффективной работы налоговых органов в области контроля невозможно выполнение государством своих задач и функций.

По вопросу понятия и принципов налогового контроля существуют различные точки зрения, некоторые из которых нашли свое отражение в исследовании. Полагаем, что налоговый контроль является одним из важнейших направлений государственного финансового контроля, его приоритетность обусловливается значимостью налогов и сборов как основных источников формирования доходов бюджетов всех уровней. Налоговый контроль представляет собой систему мер по контролю за исполнением налогового законодательства и осуществляется должностными лицами налоговых органов в пределах их полномочий. Для налогового контроля характерны общеправовые принципы и принципы контрольной деятельности, которые являются основополагающими при его организации и осуществлении.

Говоря о налоговом контроле, необходимо выделить основные его направления:

- учет организаций и физических лиц – плательщиков налогов (ст. 65, 66 НК Республики Беларусь);
- налоговый контроль за своевременностью исполнения налогового обязательства;
- налоговый контроль за правильностью исчисления и полнотой уплаты сумм налогов и сборов, за надлежащим учетом доходов, расходов и объектов налогообложения;
- налоговый контроль за законностью использования налоговых льгот;
- налоговый контроль за своевременность и правильность удержания сумм налогов налоговыми агентами;
- налоговый контроль за своевременность перечисления налоговых платежей.

Механизм осуществления налогового контроля заложен в главе 9 Налогового кодекса Республики Беларусь, Инструкции о порядке организации и проведения проверок налоговыми органами¹¹.

С 1 января 2010 г. существенно изменился механизм осуществления налоговых проверок, в частности, исключено право налоговых органов осуществлять рейдовые налоговые проверки. Что стало более положительным, в первую очередь для субъектов хозяйственных – плательщиков налогов.

¹¹ Инструкция о порядке организации и проведения проверок налоговыми органами : утв. постановлением Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 29 декабря 2003 г., № 124. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

Сохраняется предусмотренный ранее концептуально-видовой аспект деления проверок на плановые и внеплановые. Однако существенным образом изменились основания их назначения и проведения, которые регламентируются Указом Президента Республики Беларусь от 16 октября 2009 г. № 510 (в ред. от 9 марта 2010 г.) «О совершенствовании контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь».

В соответствии с абз. 1 п. 6 Указа № 510 плановой является проверка, включенная в координационный план контрольной (надзорной) деятельности. При этом назначение плановой проверки возможно по двум основаниям:

– в зависимости от отнесения проверяемого субъекта к высокой, средней или низкой группе риска в соответствии с критериями отнесения проверяемых субъектов к группе риска для назначения плановых проверок, утвержденных данным Указом;

– на основании решения или поручения Президента Республики Беларусь, в соответствии с которым деятельность конкретного проверяемого субъекта подлежит проверке, но не требующей ее безотлагательного начала.

Часть 1 п. 7 Указа № 510 определяет компетенцию контролирующего (надзорного) органа по назначению плановых проверок в отношении проверяемых субъектов, отнесенных к определенной группе риска (критерии отнесения проверяемых субъектов к группе риска для назначения плановых проверок утверждены Указом № 510). Так, субъекты хозяйствования, отнесенные к высокой группе риска, будут проверяться не чаще одного раза в течение календарного года; к средней – не чаще одного раза в три года; к низкой – по мере необходимости, но не чаще одного раза в пять лет. Отметим, что в данном случае речь идет о праве контролирующего (надзорного) органа назначать проведение плановой проверки.

В соответствии с ч. 1 п. 8 Указа № 510 плановые проверки одного проверяемого субъекта в течение календарного года могут быть осуществлены несколькими (контролирующими) органами только в форме совместной проверки, проводимойическими контролирующими (надзорными) органами. Проведение нескольких плановых проверок одного и того же проверяемого субъекта в течение календарного года не допускается.

86 Ограничения, введенные по частоте проведения плановых проверок, призваны защитить интересы субъектов хозяйствования и оградить их от необоснованного давления со стороны контролирующих органов в контексте проведения ими многочисленных контрольных мероприятий. Впервые в законодательстве Республики Беларусь ограничен проверяемый период (глубина проверки). В соответствии с ч. 1 п. 13 Указа № 510 проверка подконтрольного субъекта проводится за период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором в установленном порядке принято решение о назначении проверки, а также за истекший период текущего календарного года.

В механизме совершенствования контрольной (надзорной) деятельности определенные изменения коснулись и срока, в течение которого

Раздел I. Проблемы общей части финансового права

проверяемый субъект может предоставить возражения по акту проверки. В соответствии с ч. 1 п. 71 Положения № 510 при наличии возражений по акту (справке) проверяемый субъект или его представитель делает об этом запись перед своей подписью и не позднее 15 рабочих дней со дня подписания акта (справки) представляет в письменном виде возражения по его (ею) содержанию в контролирующий (надзорный) орган. Часть 1 п. 15 Порядка № 673 данный срок определила в 5 рабочих дней¹². Таким образом, во временном аспекте организации (плательщику) предоставляется дополнительная возможность отстоять свою точку зрения после подписания акта проверки, поскольку достаточно часто проверяемые субъекты не соглашаются со всеми фактами, изложенными в нем. Обоснованность доводов, изложенных в возражениях, изучается проверяющим (руководителем проверки), и по ним в течение 15 рабочих дней составляется письменное заключение. При необходимости в целях подтверждения обоснованности доводов, изложенных в возражениях, не позднее 10 рабочих дней со дня поступления возражений может быть назначена дополнительная проверка в отношении проверяемого субъекта. В этом случае письменное заключение по возражениям направляется проверяемому субъекту заказным письмом с уведомлением о вручении либо вручается проверяемому субъекту или его представителю под роспись не позднее 10 рабочих дней со дня завершения дополнительной проверки.

В процессе правоприменения очень важным представляется вопрос ограничения дискреционных полномочий контролирующих органов, так как если при проведении дополнительных мероприятий они будут выявлять правонарушения, не отраженные в акте проверки, это фактически приведет к повторной проверке субъекта хозяйствования, которая в соответствии с п. 12 Указа № 510 запрещена, за исключением проверок, проводимых по поручениям Президента Республики Беларусь, Президиума Совета министров Республики Беларусь, Председателя Комитета государственного контроля, органов уголовного преследования по возбужденным уголовным делам, проверок, осуществляемых Национальным банком, дополнительных и встречных проверок, а также в отношении проверяемых субъектов, проверка которых ранее проведена в рамках ведомственного контроля. При этом гарантией защиты прав субъектов предпринимательской деятельности от возможных злоупотреблений со стороны контролирующих органов может стать более четкая законодательная регламентация целей, средств и методов проведения дополнительных мероприятий финансового контроля. Например, представляется целесообразным в Указе № 510 акцентированно закрепить положения, нашедшие в настоящее время отражение в ч. 1 п. 194 Инструкции № 124, в соответствии с которой в целях проведения экспертизы на предмет соответствия действующему законодательству выводов по акту проверки и обоснованности возражений акт проверки, возражения плательщика

¹² О совершенствовании контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь : указ Президента Республики Беларусь ...

(иного обязанного лица) и заключение проверяющего могут быть рассмотрены юридическим отделом (юрисконсультом) и отделом консультаций и бухгалтерских экспертиз инспекции Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь либо при необходимости другими должностными лицами налогового органа, не принимавшими участия в проведении проверки¹³.

Изменения коснулись и процессуальных сроков в рамках осуществления контрольной (надзорной) деятельности. Изменился срок принятия решения по акту проверки. В соответствии с ч. 1 п. 73 Положения на основании акта, составленного по результатам проведения проверки, в течение 30 рабочих дней со дня его вручения (направления) проверяемому субъекту или его представителю, а в случае подачи возражений – со дня вручения (направления) проверяемому субъекту или его представителю заключения по этим возражениям должностным лицом контролирующего (надзорного) органа, уполномоченным в соответствии с его компетенцией рассматривать материалы проверки, выносится решение по акту проверки и (или) требование (предписание) об устранении нарушений, установленных в ходе проведения проверки. По решению руководителя государственного органа указанный срок может быть продлен не более чем на 15 рабочих дней. В настоящее время применительно к налоговым отношениям (Порядок № 673 данные вопросы с 1 марта 2007 г. не регулирует) решение по акту налоговой проверки принимается руководителем (его заместителем) налогового органа в пределах его компетенции не позднее 30-дневного срока со дня получения материалов налоговой проверки (п. 8 ст. 78 НК Республики Беларусь).

Увеличение срока, предоставляемого должностному лицу контролирующего (надзорного) органа, позволит ему более объективно и всестороннее рассмотреть материалы проверки и принять соответствующее решение. Однако более перспективным представляется закрепление правовой нормы, предусматривающей участие представителя проверяемого субъекта (в случае представления возражений по акту проверки) при принятии решения по акту проверки, так как уже на данной стадии могут быть сняты возможные противоречия между субъектом предпринимательской деятельности и контролирующим органом, которые в последующем становятся предметом обжалования и судебных разбирательств. Баланс частных и публичных интересов может быть достигнут с помощью эффективной системы обжалований решений, вынесенных контролирующими органами по результатам проверок, а также действий (бездействия) должностных лиц контролирующих органов.

Итак, в юридической литературе существующее мнение авторов о понятии «налоговый контроль» едино в том, что налоговый контроль имеет целью:

¹³ См.: Пилипенко А. А. Отдельные аспекты совершенствования контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь // Сборник науч. ст. / ГрГУ им. Я. Купалы ; ред. Л. Я. Абрамчик [и др.]. Гродно, 2009. С. 185–204.

Р а з д е л I. Проблемы общей части финансового права

- обеспечить полноту, своевременность уплаты налогов и сборов в бюджет;
- соблюдение налогового законодательства;
- применение мер ответственности за нарушение норм налогового законодательства.

При осуществлении налогового контроля налоговыми органами выделяется чисто юридический аспект налоговой деятельности, которая всегда четко регламентирована соответствующими правовыми нормами, и должностное лицо налогового органа не вправе выйти за пределы своей компетенции.

Полагаем, что налоговый контроль является одним из важнейших направлений государственного финансового контроля, его приоритетность обусловливается значимостью налогов и сборов как основных источников формирования доходов бюджетов всех уровней.

Для налогового контроля характерны общеправовые принципы (законности, юридического равенства, соблюдения прав человека и гражданина, гласности, ответственности, защиты прав), а также контрольной деятельности (принцип независимости, планомерности, регулярности (систематичности), объективности и достоверности; принцип документального оформления результатов контроля; принцип взаимодействия и обмена информацией с другими государственными органами), которые являются основополагающими при его организации и осуществлении.

Сформированная с 1 января 2010 г. законодательная основа осуществления контрольной деятельности Республики Беларусь в определенной степени позволит сформировать правовую модель взаимодействия проверяемых субъектов и налоговых органов. Ограничения по проведению проверок должны защитить интересы плательщиков и оградить их от необоснованного и незаконного вмешательства в предпринимательскую деятельность.

КЛАССИФИКАЦИЯ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ ПО ВИДАМ (ПРОБЛЕМЫ ТЕОРИИ И ПРАКТИКИ)

В. Шатов

Старший научный сотрудник

НИИ Финансового и налогового права (Казахстан)

Деятельность государственных органов и в Казахстане, и в России по-прежнему вызывает много нареканий со стороны общества. В силу длительного совместного исторического развития и, как следствие, единой «профессиональной памяти» работников и близости качественных характеристик государственных органов двух государств допустимо предположить, что и основания нареканий одинаковы.

Ю. А. Тихомиров отмечает, что одной из причин недостатков в работе государственных органов России является то, что в их «построении и деятельности... сохраняются неопределенные и расплывчатые юридические характеристики... функций, полномочий... Налицо дублирование и снижение ответственности, с одной стороны, и «выпадение» актуальных проблем из круга управленческих дел с другой»¹.

В Казахстане, в свою очередь, отмечается недостаточное качество предоставляемых государственных услуг, причем на это указывают как государственные служащие, так и население.

Например, в исследовании, проведенном Агентством Республики Казахстан по делам государственной службы при поддержке Программы развития ООН в Республике Казахстан, отмечается, что при оценке качества предоставляемых государственных услуг хорошие и отличные оценки выставили 43,5 % государственных служащих местного уровня и только 21,4 % государственных служащих центральных исполнительных органов. Доля предпринимателей и населения, оценивающих качество государственных услуг как неудовлетворительное, составила 42,9 %². В обобщающих рекомендациях по результатам этого исследования указывается необходимость реформирования системы государственных услуг и в качестве одного из направлений рекомендуется совершенствование нормативно-правовой базы³.

2010. Выпуск 1

90

Мы придерживаемся мнения, что для изучения социального явления в первую очередь необходимо понять и выразить его содержание с помощью общенаучных (в нашем понимании – философских) категорий.

Если анализ и изучение явления с использованием различной терминологии сравнить с лингвистическими проблемами общения индивидуумов на разных языках, то проблема обмена мнениями отойдет на второй

¹ Тихомиров Ю. А. Теория компетенции. М., 2001. С. 73.

² См.: Государственные услуги : современное состояние и перспективы развития. Обзор. Алматы, 2004. С. 8.

³ См.: Там же. С. 18.

Раздел I. Проблемы общей части финансового права

план. Нельзя обменяться мнениями и уж тем более конструктивно их обсуждать, неадекватно воспринимая вкладываемое в них содержание.

При выработке общего восприятия на первый план выйдет проблема общего понимания. Таким образом, прежде чем обменяться мнениями, следует добиться однозначного понимания явления, т.е. убедиться в том, что все участники дискуссии говорят об одном и том же проявлении социального явления и/или выражают свое мнение об одной и той же части содержания этого явления.

Это тем более важно и необходимо при рассмотрении и оценке правовых категорий. Если «в самом общем плане правовые научные понятия – это содержательные, предметные образы, которые воспроизводят в мышлении (идеально) объективную суть реальных процессов правовой действительности и отношений, существующих в ней, и выражают специфически правовую качественную определенность данных процессов и явлений»⁴ (с чем мы, безусловно, согласны), то, не определившись с понятийным аппаратом, невозможно понять реальные процессы правовой действительности и дать им адекватную оценку. Отсутствие же однозначного понимания сторонами правоотношений сути процесса зачастую приводит к проблемам правоприменения и в итоге является препятствием для эволюционного развития общества.

Нам представляется, что часть проблем налогового контроля в целом, в том числе проблем его регулирования и, как следствие, осуществления, обусловлена именно различием в терминологическом описании содержания налогового контроля, что и предопределяет внутреннее противоречие. Классификация, научное и законодательное определение видов, форм и методов налогового контроля зачастую противоречиво.

В то же время обоснованной классификации налогового контроля придается вторичное значение или, как отмечал Э. А. Вознесенский, «теоретическое обоснование видов, форм и методов социалистического контроля почти полностью отсутствует в специальной литературе, следствием чего является непоследовательность трактовки этих вопросов»⁵. При этом указывается, что «одни авторы считают предварительный, текущий и последующий контроль видами, другие формами, третьи – стадиями контроля»⁶. Мы полагаем, что за исключением слова «социалистического» в остальной части высказывание Э. А. Вознесенского и в настоящее время не потеряло своей актуальности; продемонстрируем это далее.

Проанализировав классификации финансового контроля, приведенные различными исследователями, О. А. Ногина отмечает, что «Э. А. Вознесенский, как и множество других авторов, в качестве видов контроля воспринимал классификацию финансового контроля только в зависимости от природы субъектов, осуществляющих контрольную деятельность.

⁴ Винницкий Д. В. Российское налоговое право : проблемы теории и практики. СПб., 2003. С. 239.

⁵ Вознесенский Э. А. Финансовый контроль в СССР. М., 1973. С. 61.

⁶ Там же. С. 63.

В результате наибольшее распространение получила классификация контроля на государственный и общественный контроль. Очевидно, что к налоговому контролю такое деление неприменимо, хотя следует признать, что использование субъекта контроля как критерия классификации вполне может применяться для контроля в целом и налогового контроля в частности⁷.

Позволим себе не согласиться с О. А. Ногиной. Мы полагаем, что классификация контроля по субъектам, осуществляющим контрольную деятельность, не может быть применима к налоговому контролю, так как субъект, осуществляющий налоговый контроль, только один – налоговый орган. Пунктом 1 статьи 556 Налогового кодекса Республики Казахстан⁸ установлено, что налоговый контроль осуществляется органами налоговой службы за исполнением норм налогового законодательства Республики Казахстан, иного законодательства Республики Казахстан, контроль за исполнением которого возложен на органы налоговой службы. Использование для классификации налогового контроля по субъектам контрольной деятельности организационной структуры системы налоговых органов фактически не исключает налоговый орган из деления. Включение же в состав субъектов налогового контроля таможенных органов, как это сделано в законодательстве Республики Казахстан (п. 3 ст. 556 Налогового кодекса Республики Казахстан), имеет весьма определенное отношение к налоговому контролю и не влияет на определение правового регулирования налогового контроля при существующей компетенции налоговых органов.

Развитие налогообложения, приобретение налоговым правом статуса социального индикатора привлекли внимание юристов и экономистов к его исследованию. Не остался в стороне и интерес к классификации налогового контроля по видам.

Так, А. Л. Апель приводит следующую классификацию видов налогового контроля: 1) проверка данных учета и отчетности, 2) налоговые проверки (камеральная проверка и выездная налоговая проверка), 3) получение объяснений и 4) осмотр производственных помещений и территории⁹.

Е. Ю. Грачева и Э. Д. Соколова «в зависимости от сроков его (налогового контроля. – В. Ш.) проведения различают оперативный и периодический контроль, в зависимости от источников налоговый контроль подразделяется на документальный и фактический»¹⁰. По их определению,

⁷ Ногина О. А. Налоговый контроль : вопросы теории. СПб., 2002. С. 140.

⁸ Кодекс Республики Казахстан о налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс) от 10 декабря 2008 г. № 99-IV, введенный в действие Законом РК № 100-IV от 10 декабря 2008 г. с 1 января 2009 г., за исключением положений, для которых Законом установлены иные сроки введения (с изм. и доп.).

⁹ Апель А. Л. Основы налогового права. 2-е изд. СПб., 2003. С. 30–31.

¹⁰ Грачева Е. Ю., Соколова Э. Д. Финансовое право. Вопросы и ответы. М., 1999. С. 66.

Раздел I. Проблемы общей части финансового права

«оперативный контроль представляет собой проверку, осуществляющую в течение отчетного периода после завершения контролируемой операции. Периодический контроль представляет собой проверку за определенный отчетный период. Документальный контроль – это проверка данных, содержащихся в финансовых документах. Фактический контроль – это проверка, проводимая путем осмотра, обмера, обследования материальных ценностей»¹¹.

А. В. Брызгалин, В. Р. Берник, А. Н. Головкин, О. Н. Попов указывают, что «виды налогового контроля определяются в зависимости от сроков (оперативный и периодический) и источников (документальный и фактический). Оперативный представляет собой проверку, которая осуществляется в пределах отчетного периода по завершении контролируемой операции в соответствии с ее качественной и количественной характеристиками. ...Периодический контроль – это проверка за определенный отчетный период по данным планов, смет, норм и нормативов, первичных документов, отчетов, записям в учетных регистрах, отчетности и другим источникам. ...Документальный контроль – это проверка, при которой содержание проверяемого объекта и его соответствие регламентированному значению определяются на основании данных, содержащихся в документах (первичных и сводных). Фактический контроль – это проверка, при которой количественное и качественное состояние проверяемого объекта устанавливается на основании обследования, осмотра, обмера, пересчета, взвешивания, контрольной закупки, контрольной поставки и т.д.»¹².

В. И. Гуреев пишет, что «по срокам выполнения контроль принято подразделять на оперативный и периодический. Оперативный контроль представляет собой проверку, которая осуществляется внутри отчетного месяца (например, за каждую декаду, за каждый день и т.д.) по завершении контролируемого процесса, операции или действия в соответствии с его качественной и количественной характеристикой. ...Периодический контроль – это проверка за определенный отчетный период по данным планов, смет, норм и нормативов, первичных документов, производственных, материальных и других отчетов, записям в учетных регистрах, отчетности и другим источникам»¹³.

В той же работе В. И. Гуреев, указывает, что «по источникам данных контроль справедливо подразделяют на документальный и фактический. Документальный контроль – это проверка, при которой содержание проверяемого объекта и его соответствие регламентированному значению определяется на основании данных, содержащихся в документах (первичных и сводных). Фактический контроль – это проверка, при которой количественное и качественное состояние проверяемого объекта уста-

¹¹ Грачева Е. Ю., Соколова Э. Д. Указ. соч. С. 69.

¹² Налоги и налоговое право : учеб. пособие / под ред. А. В. Брызгалина. М., 1998. С. 410.

¹³ Гуреев В. И. Российское налоговое право. М., 1997. С. 195.

навливается на основании обследования, осмотра, обмера, пересчета, взвешивания, лабораторного анализа, экспертизы, контрольного запуска сырья и материалов в производство и другими способами аналогичного содержания»¹⁴.

А. С. Титов указывает, что «в основу научной классификации видов налогового контроля могут быть положены различные основания. Среди которых, в первую очередь, выделяются цель, время, место и проверяемые документы»¹⁵. Автор предлагает классифицировать налоговый контроль по видам: 1) в зависимости от времени проведения налогового контроля по отношению к проверяемой финансово-хозяйственной операции (предварительный, текущий (оперативный) и последующий); 2) с учетом источников данных (документальный и фактический); 3) по объекту (комплексный и тематический); 4) по характеру контрольных мероприятий, (плановый и внезапный); 5) сплошной и выборочный (в то же время эти виды названы почему-то формами); 6) камеральный и выездной (одновременно также названы формами контроля); 7) в зависимости от субъектов налогового контроля (контроль налоговых органов, контроль таможенных органов, контроль органов государственных внебюджетных фондов, контроль финансовых органов, контроль иных контролирующих и правоохранительных органов); 8) на обязательный и необязательный (инициативный); 9) по периодичности проведения (первоначальный и повторный); 10) «внутренний налоговый контроль, осуществляемый руководителем или налоговым экспертом организации-налогоплательщика»¹⁶.

Г. Г. Нестеров, Н. А. Попонова, А. В. Терзиди указывают, что «виды налогового контроля выделяются в зависимости от субъектов контрольной деятельности, их полномочий, применяемых форм, методов контроля, задач контрольной деятельности, глубины контрольных мероприятий, времени их проведения и др. В конечном счете виды контроля определяются характеристикой того или иного элемента налогового контроля (например, субъект, объект, метод), а также местом и временем проведения»¹⁷. Предлагается классифицировать налоговый контроль по видам в зависимости от: 1) субъектов контрольной деятельности (осуществляемый налоговыми и таможенными органами); 2) характера контролируемых лиц (контроль физических и юридических лиц); 3) объема контрольной деятельности (комплексный и тематический); 4) характера контрольных мероприятий (плановый и внеплановый (внезапный)); 5) стадий – времени проведения (предварительный, текущий и последующий); 6) полноты охвата объекта контроля (сплошной и выборочный); 7) источников контрольных данных (документальный, фактический и автоматизированный); 8) места проведения (камеральный и выездной); 9) степени обязательности (обязательный и инициативный); 10) глубины проверки

¹⁴ Гуреев В. И. Указ. соч. С. 196.

¹⁵ Титов А. С. Налоговое администрирование и контроль. М., 2007. С. 209.

¹⁶ Там же. С. 199–209.

¹⁷ Нестеров Г. Г., Попонова Н. А., Терзиди А. В. Налоговый контроль : учеб. пособие. 2-е изд., перераб. и доп. М., 2009. С. 30.

Раздел I. Проблемы общей части финансового права

(глубокий и поверхностный); 11) периодичности проведения (регулярный, систематический и эпизодический)¹⁸.

Отметим, что на совокупность действий налоговых органов при рассмотрении видов налогового контроля указывали А. В. Брызгалин, В. Р. Берник и А. Н. Головкин. Они отмечают, что понятие вида налогового контроля «позволяет увидеть, насколько многообразна и многоаспектна деятельность налоговых органов по осуществлению налогового контроля»¹⁹. Указанные авторы приводят классификацию видов налогового контроля: 1) в зависимости от места проведения (выездной и камеральный); 2) по степени осуществления (непосредственный и опосредованный); 3) по времени проведения (предварительный, текущий и последовательный (имеется в виду, видимо, последующий. – В. Ш.); 4) в зависимости от степени охвата исследуемых предметов (сплошной и выборочный); 5) в зависимости от статуса проверяемых лиц (налоговый контроль организаций, индивидуальных предпринимателей, физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями); 6) в зависимости от субъектов, проводящих контроль (контроль налоговых органов, таможенных органов, органов государственных внебюджетных фондов)²⁰.

О. А. Ногина отмечает, что «к настоящему времени в юридической и экономической науке уже сложились традиционные критерии классификации финансового и налогового контроля, предполагающие выделение видов контроля в зависимости от субъектов, форм, методов контроля, периодичности, направленности, «глубины», времени проведения контрольных мероприятий»²¹.

Наиболее развернутые классификации приводят А. И. Худяков и О. А. Ногина.

Так О. А. Ногина, указывает, что «с известной степенью условности можно предложить следующую классификацию налогового контроля.

1. В зависимости от субъектов, осуществляющих контрольную деятельность: а) налоговый контроль, осуществляемый налоговыми органами; б) налоговый контроль, осуществляемый таможенными органами. В свою очередь, в зависимости от подведомственности и подчиненности налоговых органов, осуществляющих контроль, можно выделить: налогоплательщик состоит на учете; налоговый контроль, осуществляемый вышестоящими налоговыми органами (в том числе специализированными межрегиональными налоговыми органами) в отношении налогоплательщиков и иных лиц в порядке контроля за деятельностью нижестоящего налогового органа, проводившего проверку соответствующего лица.

¹⁸ См.: Несторов Г. Г., Попонова Н. А., Терзиди А. В. Указ. соч. С. 30–31.

¹⁹ Брызгалин А. В., Берник В. Р., Головкин А. Н. Налоговый контроль и производство по делам о налоговых правонарушениях. Теория и практика применения главы 14 Налогового кодекса РФ / под ред. А. В. Брызгалина. Екатеринбург, 2007. С. 44.

²⁰ Там же. С. 44–46.

²¹ Ногина О. А. Указ. соч. С. 141.

2. В зависимости от характеристики контролируемых лиц: а) налоговый контроль организаций; б) налоговый контроль индивидуальных предпринимателей; в) налоговый контроль физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями.

3. В зависимости от объема контролируемой деятельности проверяемого лица: а) комплексный налоговый контроль – подразумевается исследование всего комплекса деятельности подконтрольного лица по всем вопросам соблюдения налогового законодательства за определенный период времени либо предусматривается комплексная проверка организации одновременно с проверкой всех ее обособленных подразделений; б) тематический (специальный, или выборочный) налоговый контроль – осуществление проверки деятельности подконтрольного лица по уплате определенных налогов (например, только федеральных, только региональных или только местных налогов и сборов; только прямых или косвенных налогов и т.д.) или по отдельным вопросам соблюдения налогового законодательства; в) целевой налоговый контроль производится по отдельным финансовым операциям налогоплательщиков, таким, например, как экспортно-импортные операции; по вопросам правомерности возмещения сумм косвенных налогов из бюджета; по вопросам правильности применения налоговых льгот и т.д.

4. В зависимости от используемых методов и приемов проверки документов налоговый контроль делится еще на два подвида:

1) в зависимости от степени охвата предметов контроля: а) сплошной налоговый контроль предполагает проверку всех имеющихся документов, связанных с уплатой налогов и сборов, а также исполнением иных обязанностей, установленных налоговым законодательством; б) выборочный налоговый контроль предусматривает проверку только части специально отобранных документов. Выборочный налоговый контроль может перерсти в сплошной при обнаружении систематических нарушений, присущих всему массиву документации;

2) в зависимости от источников получения сведений и данных: а) документальный налоговый контроль, основанный на изучении документально зафиксированных данных, осуществляется путем формальной, логической и арифметической проверки документов и использования других приемов; б) фактический налоговый контроль, основанный на изучении фактического состояния объектов налогообложения, осуществляется путем проведения инвентаризации имущества, обследования помещений, проведением экспертиз и т.д.; в) встречный налоговый контроль, предусматривающий получение информации о действиях обязаных лиц от их контрагентов, банков и других лиц.

5. В зависимости от стадии осуществления мероприятий налогового контроля: а) предварительный налоговый контроль – предполагает профилактику и предупреждение нарушений налогового законодательства; к мероприятиям предварительного налогового контроля следует отнести осуществление учета организаций и физических лиц, создание налоговых постов и т.п.; б) текущий налоговый контроль – носит оперативный

Раздел I. Проблемы общей части финансового права

характер, проводится в отчетном периоде, в основном в виде дачи пояснений по уплате налогов, истребования документов, учета налоговых поступлений и т.д.; в) последующий налоговый контроль – проверка реального исполнения требований налогового законодательства, решений и предписаний контролирующих органов; проводится по окончании отчетных периодов в основном в виде налоговых проверок и отличается углубленным изучением хозяйственной и финансовой деятельности организации или физического лица за истекший период, позволяет вскрыть недостатки предварительного и текущего контроля.

6. В зависимости от места проведения мероприятий налогового контроля: а) камеральный налоговый контроль – осуществляется по месту расположения налогового органа; б) выездной налоговый контроль – проводится по месту нахождения проверяемого лица (налогоплательщика, налогового агента и др.). Камеральный налоговый контроль позволяет наиболее оперативно и с наименьшими затратами проверить деятельность лица по исполнению своих обязанностей в сфере налогообложения, в то время как выездной налоговый контроль имеет больший арсенал средств и методов для проведения более глубокого контроля за исполнением требований налогового законодательства.

7. В зависимости от плана проведения контрольных мероприятий: а) плановый налоговый контроль; б) внеплановый налоговый контроль, который осуществляется только в установленных налоговым законодательством случаях, например при реорганизации или ликвидации организации-налогоплательщика»²².

А. И. Худяков приводит классификацию, где «по времени своего осуществления налоговый контроль подразделяется на предварительный, текущий и последующий. **Предварительный налоговый контроль** осуществляется до совершения какой-либо связанной с налогообложением финансово-хозяйственной операции. В ходе этого контроля выясняется вопрос, будет ли намечаемая или ожидаемая операция законной. Задача предварительного налогового контроля состоит в том, чтобы не допустить нарушений налогового законодательства. Поэтому иногда этот вид контроля именуют *превентивным* (предупредительным). **Текущий налоговый контроль** осуществляется в процессе производства какой-либо финансово-хозяйственной операции. В ходе этого контроля выясняется вопрос, является ли производимая операция законной. Задача текущего контроля заключается в том, чтобы пресечь нарушение налогового законодательства. **Последующий налоговый контроль** осуществляется после истечения срока, отведенного для исполнения той или иной налоговой обязанности. В ходе его выясняется вопрос, была ли налоговая обязанность выполнена, имело ли место нарушение налогового законодательства. Задача последующего... контроля заключается в том, чтобы вскрыть факт нарушения налогового законодательства и установить лиц, виновных в этом, в целях устранения последствий на-

²² Ногина О. А. Указ. соч. С. 141–144.

рушения законодательства и привлечения виновных к установленной ответственности»²³.

Продолжая классификацию налогового контроля по видам, А. И. Худяков отмечает, что «в зависимости от своего **объема** налоговый контроль подразделяется на: а) комплексный налоговый контроль, когда проверяется исполнение всего комплекса налоговых обязанностей проверяемого субъекта; б) тематический (специальный) налоговый контроль, когда проверяется лишь определенное направление деятельности проверяемого субъекта, выделяемое в качестве специального предмета налогового контроля (например, проверка правильности ведения учета объекта налогообложения).

По **источнику получения информации** налоговый контроль подразделяется на: а) документальный, который основан на проверке документации; б) фактический, когда в дополнение к исследованию документов проводится фактическое изучение дел у проверяемого субъекта (производится инвентаризация имущества, проверяется наличие денег, включая валюту и ценные бумаги, проводится обследование материальных объектов налогообложения и объектов, связанных с налогообложением, – зданий, сооружений, транспортных средств, земельных участков, осуществляются хронометражные обследования и т.п.).

По **объему проводимой проверки** налоговый контроль подразделяется на: а) сплошной, когда проверяются все имеющиеся документы и другие материалы, связанные с исполнением проверяемым субъектом своих налоговых обязанностей; б) выборочный, когда проверка производится на основании выборки документов и материалов.

В зависимости от **места проведения контрольных мероприятий** контроль подразделяется на: а) камеральный налоговый контроль, который осуществляется в месте расположения налогового органа; б) выездной налоговый контроль, который проводится по месту нахождения проверяемого субъекта.

По **организационному признаку** налоговый контроль подразделяется на: а) плановый, который проводится в соответствии с заранее утвержденным планом; б) внеплановый, который проводится либо в связи с поступлением конкретной информации о нарушениях проверяемым субъектом налогового законодательства, либо при наступлении обстоятельств, с которыми закон связывает необходимость проведения внеплановой налоговой проверки (например, при ликвидации юридического лица – налогоплательщика, его реорганизации и т.п.).

В зависимости от **проверяющего субъекта** налоговый контроль подразделяется на: а) контроль, осуществляемый налоговыми органами; б) контроль, осуществляемый таможенными органами.

В зависимости от **характера подчиненности проверяющего и проверяемого субъектов** налоговый контроль подразделяется на: а) функ-

²³ Худяков А. И. Финансовое право Республики Казахстан. Особенная часть : учеб. Алматы, 2002. С. 489.

Раздел I. Проблемы общей части финансового права

циональный контроль, когда проверяющий и проверяемый субъекты не связаны взаимной административной подчиненностью (например, налоговый орган проверяет негосударственную организацию); б) контроль, осуществляемый в порядке административной подчиненности (например, вышестоящий налоговый орган проверяет деятельность нижестоящего органа)»²⁴.

Мы полагаем, что данные классификации отражают научные и практические задачи, поэтому так широк выбор их оснований.

Если обобщить приведенные классификации, то следует отметить почти полное совпадение в классификациях А. И. Худякова и О. А. Ногиной, за небольшим исключением. Дополнительно А. И. Худяков выделяет налоговый контроль в зависимости от «объема контроля» и «в зависимости от характера подчиненности проверяющего и проверяемого субъектов», а О. А. Ногина приводит вид налогового контроля «в зависимости от характеристики контролируемых лиц». С этим можно согласиться лишь с долей условности.

Объединив приведенные классификации, можно получить еще один достаточно объемный вариант. Однако возникает вопрос: насколько новая классификация будет исчерпывающей?

Можно привести пример классификации видов налогового контроля по такому основанию, как статус организации: а) налоговый контроль в отношении коммерческих организаций; б) налоговый контроль в отношении некоммерческих организаций. В соответствии с определением налогового контроля в ст. 556 Налогового Кодекса Республики Казахстан можно предложить также классификацию по отраслевой принадлежности норм законодательства и выделить такие виды, как: а) контроль налоговых органов за исполнением норм налогового законодательства; б) контроль налоговых органов за исполнением норм иного законодательства.

Это еще один пример систематического деления и упорядочения понятий, т.е. классификации²⁵. Однако будет ли это классификацией налогового контроля по видам? На этот вопрос следует ответить отрицательно. Также, по нашему мнению, следует исключить из классификации налогового контроля по видам и ряд пунктов, приведенных А. И. Худяковым и О. А. Ногиной.

Если вид, исходя из философского понимания (как общенаучной основы познания), это «понятие, которое образуется посредством выделения общих признаков в индивидуальных понятиях и само имеет общие признаки с другими видовыми понятиями»²⁶, то необходимо отметить, что, классифицируя налоговый контроль по видам, каждый раз мы избирали различный объем этого понятия. Члены деления исключали друг друга только условно, будучи ограничены ранее установленным объемом.

²⁴ Худяков А. И. Указ. соч. С. 492.

²⁵ Философский энциклопедический словарь. М., 2006. С. 211.

²⁶ Там же. С. 66.

Как было показано выше, можно расширить количество оснований для деления и предложить классифицировать налоговый контроль в зависимости от: 1) субъектов; 2) объема; 3) времени осуществления; 4) характеристики контролируемых лиц; 5) используемых методов и приемов; 6) источников получения сведений и данных; 7) степени охвата предметов контроля; 8) стадии осуществления мероприятий налогового контроля; 9) места проведения мероприятий налогового контроля; 10) плана проведения контрольных мероприятий; 11) характера подчиненности проверяющего и проверяемого субъекта; 12) статуса юридического лица; 13) отраслевой принадлежности норм законодательства.

Следует согласиться, что это лишь условно допустимо и необходимо для анализа понятия в научных и учебных целях как пример отражения многообразия аспектов налогового контроля. Именно в силу условности это неприменимо для законодательного регулирования, так как каждый раз за пределами правовых установлений остается тот или иной аспект правоотношения. Из классификации налогового контроля (по сложившейся традиции) по видам следует исключать формы и методы.

Однако, как следует из изложенного выше, формы и методы включены во многие классификации, т.е. классифицирующие категории (вид, форма, метод) не исключают друг друга при делении, что уже концептуально неверно, так как при правильном делении должны выполняться «следующие требования: 1) деление должно быть исчерпывающим; 2) основание деления должно оставаться неизменным; 3) члены деления должны исключать друг друга; 4) деление должно быть по возможности непрерывным, без скачков»²⁷.

Предлагаем, определяя категорию «вид налогового контроля», обратиться к исходному началу, т.е. к понятию «вид» в русском языке. В соответствии со словарем русского языка С. И. Ожегова слово «вид» имеет три значения: «1) подразделение в систематике, входящее в состав высшего раздела – рода (вид растений); 2) разновидность, тип (виды обучения); и 3) грамматическая категория, обозначающая, как протекает во времени действие, названное глаголом»²⁸.

2010. Выпуск 1

100

Первое значение в настоящем исследовании нас не интересует, так как мы пытаемся определить критерии для разложения общего на частное, а не общие признаки налогового контроля. Поэтому мы оставим это значение без внимания.

Приняв за исходное второе значение слова «вид» как «разновидность, тип», можно согласиться с приведенными классификациями, так как каждая из них выделяет разновидности. И более того: можно предложить провести классификацию налогового контроля по типам.

²⁷ Философский энциклопедический словарь. С. 129.

²⁸ Ожегов С. И. Словарь русского языка : ок. 57 000 слов / под ред. Н. Ю. Шведовой. 16-е изд., испр. М., 1984. С. 70.

Раздел I. Проблемы общей части финансового права

Однако, как мы уже отметили выше, классификация по разновидностям (и, в свою очередь, по типам) включает в себя и формы, и методы налогового контроля, поэтому не соответствует поставленной цели исследования.

Таким образом, следует обратиться к третьему значению слова «вид», когда вид как грамматическая категория обозначает, как протекает во времени действие, названное глаголом. То есть, когда «вид» выражает то, как говорящий осмысливает отражение (протекание) действия во времени. В этом случае мы обоснованно можем утверждать, что *вид налогового контроля* как категория налогового права и как классифицирующее основание для налогового контроля (исключая формы и методы) должен отражать: во-первых, совокупность *действий* налоговых органов при осуществлении налогового контроля и, во-вторых, отражение (протекание) этих действий *во времени*. По существу, для понимания вида налогового контроля необходимо ответить на вопрос: в какой относительный период времени осуществляется налоговый контроль.

Следовательно, исходя из философского понимания вида, определяя вид налогового контроля, необходимо выделить общие признаки в понятии налогового контроля так, чтобы выделенная часть имела общие признаки с другими видовыми понятиями²⁹ и отражала совокупность действий налоговых органов при осуществлении налогового контроля и отражение этих действий во времени.

Единственная классификация налогового контроля по видам, которая в полной мере отвечает изложенным критериям, – это классификация видов налогового контроля по времени его осуществления. Именно она надлежащим образом отражает совокупность действий налоговых органов при осуществлении налогового контроля и действий налоговых органов во времени.

Исходя из изложенного, мы предлагаем ограничительную классификацию по видам и полагаем, что *налоговый контроль следует классифицировать на предварительный, текущий и последующий*.

При классификации налогового контроля по времени и описании его существенных элементов мы предлагаем придерживаться классификации, предложенной А. И. Худяковым³⁰.

Следует отметить, что налоговое законодательство Республики Казахстан не определяет виды налогового контроля и, как следствие, условия их правомерного осуществления. Тогда как фактически каждый из выделяемых видов налогового контроля как совокупность действий органов налоговой службы и их отражение во времени как комплексное образование уже широко распространены в практической деятельности.

²⁹ Философский энциклопедический словарь. С. 66.

³⁰ См.: Худяков А. И. Указ. соч. С. 489.

Публичные финансы и налоговое право: ежегодник

Мы полагаем, что при ограничительной классификации законодательное определение и нормативное урегулирование практического воплощения видов налогового контроля придадут определенность этим комплексным образованиям.

Таким образом, очевидна необходимость законодательного определения видов налогового контроля с указанием условий правомерности их применения, характеристик, допустимости, ограничительных сроков применения, правомерных последствий, прав и обязанностей органов налоговой службы и налогоплательщиков (налоговых агентов).

Раздел II

ПРОБЛЕМЫ БЮДЖЕТНОГО ПРАВА

ГЛАВНЫЕ БАРЬЕРЫ В ПРОЦЕССЕ ОГРАНИЧЕНИЯ РАСХОДОВ ГОСУДАРСТВЕННОГО БЮДЖЕТА В ПОЛЬШЕ

А. Поморска

профессор

*Академия им. Леона Козьминьского (г. Варшава),
Университет Марии Кюри-Склодовской (г. Люблин)*

Одной из наиболее актуальных, причем трудных проблем в сфере публичных финансов в Польше является ограничение уровня дефицита государственного бюджета. Главной причиной бюджетного дефицита, который появился в начале 90-х гг. ХХ в. и динамично растет в настоящее время, являются, прежде всего, слишком развитые публичные расходы, а не очень низкие доходы государства от налогов. Следовательно, правительство и парламент должны направить свои основные усилия и активность на попытку редуцировать этот вид бюджетных расходов.

Все предпринимаемые попытки ограничить публичные расходы, которые несут негативные последствия как для хозяйства страны, так и для общества, сталкиваются с рядом существенных барьеров законодательного, экономического и общественного характера. Непопулярные, а следовательно, неохотно предпринимаемые очередными правительствами действия, дополнительно осложняет структура бюджетных расходов. Характерными чертами этой структуры являются очень высокое участие во всех бюджетных расходах так называемых «твёрдых расходов» и их отчетливо доминирующий социальный характер.

«Твёрдыми расходами» называются расходы, обязанность несения которых устанавливается законодательством или которые заключены в правовые рамки ранее взятыми на себя государством обязательствами, в том числе обусловленными международными договорами¹. В последние 10 лет доля твёрдых расходов увеличивалась интенсивнее, чем рост всех бюджетных расходов: в 1999 г. она составила 58,2 %; в 2009 – уже 77,1 %. В рассматриваемый период рост доли твёрдых расходов в государственном бюджете составил свыше 90 % прироста всех бюджетных расходов государства. Как совершенно справедливо отмечалось, рост данных рас-

¹ См.: Raport „Racjonalizacja wydatków społecznych. Zielona Księga” / Ministerstwo Gospodarki, Pracy i Polityki Społecznej. Warszawa, 2003.

ходов был следствием нескольких существенных обстоятельств, прежде всего проведения следующих реформ: социального страхования, здравоохранения, администрации, а также системных решений, связанных с ассигнованиями из государственного бюджета на социальное пенсионное и инвалидное обеспечение военнослужащих, должностных окладов судей, страховых взносов по беременности и родам, а также нетрудоспособных инвалидов. В 2003–2004 гг. были введены новые виды твердых расходов, ассигнованных из государственного бюджета: на пенсионное и инвалидное обеспечение гражданских лиц – жертв военных действий, содержание Всепольского Судебного Совета, а в связи с вступлением Польши в Европейский союз каталог твердых расходов расширился за счет членских взносов в ЕС и расходов, связанных с участием страны в различных евросоюзных институтах².

Высокое участие твердых расходов в совокупности расходов государственного бюджета приводит к большим отрицательным последствиям, прежде всего ограничивает свободу управления экономической политикой в рамках бюджета, детерминирует размеры дефицита, а в период деконъюнктуры способствует росту публичного долга и расходов по его обслуживанию, что в конечном итоге означает рост твердых расходов. Механизм взаимосвязанности этих многочисленных факторов подвергает риску бюджет, т.е. может привести к потере им ликвидности и в результате – к появлению финансового кризиса.

Доминация твердых расходов в бюджете существенно ограничивает возможность непосредственного влияния Правительства на размеры дефицита и публичного долга. Единственным путем к снижению этих двух макроэкономических показателей должно стать изменение законодательства, которое ограничило бы обязательства государства, в том числе определенные социальные услуги; но это обязательно вызовет противодействие многих общественных групп.

К твердым расходам относятся следующие виды выплат из госбюджета:

1. Субвенции, предоставляемые органам территориального самоуправления.
2. Дотация Фонду социального страхования.
3. Дотация Кассе сельскохозяйственного социального страхования.
4. Финансовое обслуживание публичного долга.
5. Социальное пенсионное и инвалидное обеспечение военнослужащих и работников гос службы, а также пенсий для судей и прокуроров с истекшим сроком службы.
6. Семейные пособия, пособия по уходу и воспитанию детей.
7. Финансирование строительства и ремонта дорог.
8. Дотация Трудовому фонду.
9. Ассигнования на работу общих судов.

² См.: Raport „Racjonalizacja wydatków społecznych. Zielona Księga” / Ministerstwo Gospodarki, Pracy Polityki Społecznej. Warszawa, 2003.

Раздел II. Проблемы бюджетного права

10. Расходы по содержанию верховных органов государственной власти, контрольных и судебных органов.
 11. Дотация Алиментационному фонду.
 12. Доплаты к выкупу жилищного кредита и возмещение гарантийных премий, выплачиваемых владельцам ссудно-сберегательных жилищных книжек.
 13. Страховые взносы за лиц, находящихся в декретных отпусках и отпусках по воспитанию детей, или за нетрудоспособных инвалидов.
 14. Взносы на медицинское страхование, финансируемые непосредственно из госбюджета.
 15. Членские взносы в Европейский союз.
 16. Взносы в евросоюзные учреждения.
 17. Расходы по содержанию Всепольского Судебного Совета.
 18. Социальное обеспечение гражданских лиц – жертв военных действий.
- Самыми «дорогими» видами твердых расходов, совокупно составляющими свыше 70 % всех твердых расходов, являются три их вида:
- расходы на социальное страхование и социальную помощь («социальные расходы»); в 2008 г. они составили 38,2 % всех твердых расходов;
 - субвенции, предоставляемые органам территориального самоуправления – 19,6 %;
 - обслуживание публичного долга – 12,2 %.

Специфический характер и значение этих категорий расходов в значительной степени обусловливают возникшие препятствия и даже делают невозможным проведение их редукции. Более того, ограничение некоторых из них может оказаться нецелесообразным. Возникают вопросы: возможно ли вообще ограничение твердых расходов? Если да, то в каких размерах? Какие барьеры возникли бы на пути их ограничения?

Попытаемся найти ответы на данные вопросы, анализируя денежные средства, выделяемые из бюджета на социальные расходы и субвенции, выплачиваемые органам территориального самоуправления, т.е. наиболее «дорогие» категории этих расходов.

Социальные расходы (самая «дорогая» статья твердых расходов), в сущности, состоят из двух форм. Первая форма – это дотации Фонду социального страхования и Фонду пенсионного и инвалидного обеспечения крестьян. В 2009 г. денежные средства, выделенные из госбюджета этим фондам, составили 46,2 млрд злотых, т.е. свыше 15,5 % всех расходов государственного бюджета этого года; вторую форму составляют непосредственные выплаты из бюджета на индивидуальное социальное обеспечение в виде пенсий, пособий по инвалидности, социальных пособий, семейных пособий, пособий по социальной помощи и социальному страхованию, покрываемые из средств госбюджета.

Из сказанного следует, что в социальных расходах доминируют ассигнования на социальное обслуживание физических лиц. Регулируемые законодательством обязательства государства по социальному обеспечению граждан не только означают, что в ежегодном бюджетном законе

должны быть предусмотрены расходы на эти цели, но и занимать в них первое место. В связи с этим появляется дилемма правового характера: «которому из конституционных принципов следует дать первенство – принципу правового государства, выполняющего установленные законом обязательства перед своими гражданами, или же принципу охраны финансовых интересов государства, прежде всего бюджета»³. Трудность выбора одного из двух решений заключается в их социальном значении, ведь речь идет об одной из двух конституционно охраняемых ценностей – социальных прав граждан и состояния публичных финансов, а также бюджетного равновесия.

В каждом государстве уровень и структура расходов на социальные цели детерминируются несколькими факторами, главными из которых являются следующие:

- принятая и реализованная модель государственного и экономического строя, которая определяет объем его заданий, реализованных из публичных средств, в том числе заданий социального характера;
- общее экономическое состояние страны и публичных средств, какими располагает государство;
- уровень доходов населения и степень их распределения между отдельными общественными группами;
- демографическая структура населения;
- традиции, привычки и ожидания общества по отношению к государству в области реализованных социальных потребностей.

В основу принятой в 1997 г. Конституции РП легла модель демократического правового государства, реализующая принципы общественной справедливости. Эта модель и определила круг и виды обязанностей государства по отношению к своим гражданам; государственная власть считала эти задания приоритетными, решающими целями руководимой ими экономической и социальной политики. Неопределенно сформулированные указания, которыми должны руководствоваться государственные органы в своей деятельности, в процессе возможных социальных ограничений правовым препятствием служить не могут, тем более что положения Конституции не определяют ни количественных, ни качественных стандартов их реализации.

Существенным препятствием правового характера в процессе редукции этих расходов были бы действующие в настоящее время положения законов об источниках доходов двух государственных целевых фондов (FUS – Фонд социального страхования и FER KRU – Пенсионно-инвалидный фонд Кассы сельскохозяйственного страхования), согласно которым государственный бюджет обязан помогать им высокими дотациями, которые восполнялись бы поступлениями в бюджет от страховых взносов. Другим барьером была бы всеобщая обязательная в польском праве нор-

³ См.: Dębowska-Romanowska T. Charakter prawny i klasyfikacja tzw. wydatków sztywnych a granice swobody politycznej władz państwa // Uwarunkowania i bariery w procesie naprawy finansów publicznych. Люблин, 2007. С. 291–292.

Раздел II. Проблемы бюджетного права

ма охраны законно полученных прав, к которым относятся, прежде всего, социальные права.

В течение нескольких последних лет доля социальных расходов, в том числе расходов на здравоохранение, составляет около 40,0 % всех расходов сектора публичных финансов. Сравнивая эту цифру со значительно меньшей – около 13,5 % – бюджетные расходы на хозяйство и инфраструктуру, некоторые авторы, определяют модель нашего государства как «государство опекунской стагнации»⁴.

Следует подчеркнуть, что высокое участие социальных расходов характерно также для структуры бюджетных расходов наиболее экономически развитых стран мира, прежде всего стран – членов Европейского союза. Модель опекунского государства, принятая странами Европейского союза, заключается в обязанности государства обеспечить каждого гражданина страны минимальным гарантированным стандартом в области социальной опеки, социального страхования и здравоохранения. Целевое задание входящих в ЕС государств состоит в том, чтобы «граждане получили гарантированную уверенность в том, что в случае необходимости они не будут брошены на произвол судьбы, что они получат от государства, гмины или учреждения социальной защиты финансую помощь, которая поможет им справиться с жизненными трудностями»⁵.

Гарантиированное социальное обеспечение граждан нашло свое отражение также в тексте Европейской социальной хартии 1991 г. как постулат, гармонизирующий социальную политику стран ЕС, подписавших хартию. Одной из этих стран была Польша, а ратификация документа Президентом РП произошла в 1997 г.

Радикальная редукция социальных расходов была бы в Польше нереальная и нецелесообразна, главным образом по экономическим и общественным причинам. Большой масштаб социальной бедности многих общественных групп, неблагоприятная демографическая ситуация населения, старение общества, высокая безработица, многотысячная эмиграция молодых трудоспособных граждан, с одной стороны, а с другой – низкий уровень пенсионных пособий и пособий по инвалидности и разного вида пособий, значительно отличающихся по размерам от этих же выплат из системы социального обеспечения в большей части государств ЕС⁶, делают невозможными и нереальными как ограничение видов социальных расходов, так и уменьшение их размеров.

⁴ См.: Lubińska T., Franek S. Struktura wydatków publicznych w Polsce i decentralizacja zadań państwa w latach 1999-2003 a doktryna państwa opiekuńczej stagnacji // Ekonomiczne i prawne problemy racjonalizacji wydatków publicznych. Lublin, 2005, С. 40–41.

⁵ Цит. по: Stern K. Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland. Т. 1. С. 912.

⁶ Социальные расходы в пересчете на одного человека в Польше почти в 7,5 раз ниже, чем в Германии (см.: Jodkowska L. Państwo opiekuńcze w Polsce i w Niemczech. Warszawa, 2009. С. 163).

Представленные выше главные барьеры, ограничивающие возможность редукции социальных расходов – барьеры правового характера, обусловленные как польскими, так и евросоюзовыми правовыми нормами, а также барьеры социального и экономического характера, указывающие на нецелесообразность и нереальность их сокращения, вовсе не означают, что не осознаются как необходимость, так и возможность ограничения настоящего уровня некоторых видов расходов.

Прежде всего должна быть проведена генеральная реформа системы сельскохозяйственного социального страхования. Следует подчеркнуть, что низкий, можно сказать, символический уровень вносимых крестьянами взносов в Пенсионно-инвалидный фонд, а также отсутствие дифференциации в размерах этих взносов от площади принадлежащих им хозяйств привели к тому, что «благодянием» низких взносов пользуются также владельцы многогектарных хозяйств. Низкие и одинаковые для всех крестьян страховые взносы составляют несколько процентов (в 2008 г. – 8,11 %) прихода всего Фонда; восполняется Фонд за счет ежегодных высоких бюджетных дотаций (в 2009 г. – 15,7 млрд злотых). Эти данные противоречат предпосылкам основания Кассы сельскохозяйственного социального страхования, согласно которым поступления от этих взносов должны составлять 30 % всех приходов Фонда, а остальные средства будут восполняться бюджетными дотациями.

Следует также отметить, что имеет место подмена цели социального страхования земледельцев. Вследствие легкого доступа в эту систему вошли лица, не имеющие ничего общего с сельским хозяйством, так как достаточно быть владельцем 1 га сельскохозяйственных угодий, независимо от того, освоены они или же пустуют.

Рассмотренные некоторые недостатки Пенсионного сельскохозяйственного фонда вовсе не предопределяют его ликвидации; для многих крестьянских семей выплаты из этого Фонда стали основным социальным страхованием, а благодаря ему старые крестьяне обеспечены минимальными жизненными средствами. Речь идет не о повышении размеров взносов всеми крестьянами, а о их дифференциации в зависимости от размеров хозяйств. Следует также ограничить доступ к Фонду со стороны лиц, не имеющих никакого отношения к сельскому хозяйству. В результате только этих двух изменений произошло бы значительное уменьшение ежегодных высоких дотаций, выплачиваемых из госбюджета Фонду.

Вполне допустимым является также снижение высоких бюджетных дотаций Фонду сельскохозяйственного социального страхования путем улучшения дисциплины платежа взносов и эффективности виндикации задолженностей, а также ограничения теневой экономики. Нерешенной остается проблема частичного отхода от системы индексирования и валоризации ассигнований на пенсионно-инвалидное страхование. В то же время сама конструкция Фонда социального страхования и его принципы, а также размеры взносов и выплат изменений не требуют.

Предпринимая попытку оценки возможности существенного ограничения второй по значению финансовой группы твердых расходов, т.е.

Раздел II. Проблемы бюджетного права

обязательных общих субвенций, передаваемых бюджетам единиц территориального самоуправления из государственного бюджета, сразу следует подчеркнуть, что резкое их сокращение было бы нецелесообразно по нескольким важным причинам.

Первой причиной является недостаток финансовых средств, какими в настоящее время располагают единицы территориального самоуправления по сравнению с объемом и характером заданий, какие они выполняют. Главное назначение этих заданий – удовлетворение публичных потребностей, часть которых имеет обязательный характер, например задания в области просвещения и воспитания, социального обеспечения, культуры и коммунального хозяйства. Выполнение этих обязательных заданий детерминирует структуру бюджетных расходов, характеризующихся – как и в случае расходов госбюджета – доминирующим участием твердых расходов.

Согласно Конституции РП 1997 г., базу бюджетных доходов единиц территориального самоуправления создают три категории средств: собственные доходы, обязательная общая субвенция и целевые дотации. Следует отметить, что в последние пять лет размеры участия этих видов доходов в совокупности бюджетных доходов единиц территориального самоуправления были достаточно устойчивы и формировались следующим образом: собственные доходы составляли около 51–53 %, обязательная общая субвенция – 30,9–31,5 %; целевые дотации – в границах 15–19 %⁷ совокупности доходов их бюджетов. Следовательно, почти 1/3 совокупности бюджетных доходов единицы территориального самоуправления получают от субвенций. Попытка их ограничения существенным образом уменьшила бы и так слишком скромные доходы коммунальных бюджетов.

Нецелесообразность редукции объема дофинансирования ЕТС в виде субвенций становится более отчетливой в ситуации снижения поступлений от долей единиц территориального самоуправления в обоих подоходных налогах (наступившего вследствие снижения ставок), а также ограничения размеров целевых дотаций.

Обыкновенные доходы единиц территориального самоуправления от налогов, коммунального имущества и от дотаций, как правило, предназначаемые на финансирование текущих заданий, недостаточны для дофинансирования инвестиционных расходов. Среди целевых дотаций отчетливо доминируют дотации на задания, которые единицы территориального самоуправления реализуют на содержание государственной администрации; дотации на инвестиционные задания необычайно скромны и в 2008 г. едва составили 0,7 % совокупности доходов их бюджетов. Трудное положение сферы инвестиционного финансирования не спасают даже дотации, предназначенные на развитие, доля которых в том же году составила 4,3 % совокупности доходов. Значит, размеры дофинансирования инвестиций из всех признаваемых целевых дотаций и

⁷ См.: Информации о выполнении бюджетов ЕТС по отдельным годам: 2004, 2005, 2006, 2007, 2008 / Министерство финансов.

дотаций, направленных на развитие, были символическими, составляя около 5 % всех доходов ЕТС. Следовательно, в структуре расходов единиц самоуправления отчетливо доминируют текущие расходы, составляющие 78 – 82 % совокупности расходов. Для реализации инвестиционных задач ЕТС вынуждены брать кредиты и займы или – реже – выпускать коммунальные облигации, вследствие чего происходит рост их задолженностей, а в результате растут расходы по их обслуживанию, которые, в свою очередь, обременяют бюджет.

Наряду с ограниченной инвестиционной активностью единиц территориального самоуправления другим существенным проявлением ухудшающейся финансовой ситуации являются: заметное, особенно начиная с 2008 г., постепенно увеличивающееся число ЕТС, закрывших свои бюджеты дефицитом, а также генеральный рост их задолженностей. Итак, в 2008 г. общий бюджетный дефицит ЕТС составил 1,5 млрд злотых; в 2009 г. – 2,5 млрд, а в проекте закона на 2010 г. – 6 млрд злотых. По сравнению с размерами госбюджетного дефицита, который в 2008 г. составил 24,3 млрд, а в 2009 г. – 27,3 млрд злотых – это незначительные величины и, как справедливо оценивается⁸, в макроэкономическом масштабе никакой проблемы не представляют. По данным трех кварталов 2009 г., 2134 единицы территориального самоуправления закрыли бюджеты излишком (в общей сумме 6,6 млрд злотых), а 674 – дефицитом. Ни в одной из них не был отмечен сбалансированный бюджет⁹.

Несмотря на растущие задолженности единиц территориального самоуправления, сравнение их величин с величиной публичного долга показывает, что реальной угрозы для их уплаты нет¹⁰. Более того, из доктрины¹¹ явствует, что долг единиц самоуправления – это нормальное явление, вытекающее из их финансовой самостоятельности, и что в ближайшие годы следует считаться с постоянным, но безопасным их ростом.

Представленные выше показатели, иллюстрирующие размеры совокупного бюджетного дефицита единиц территориального самоуправления, как и уровня их задолженностей, свидетельствуют о лучшем, более эффективном и более рациональном использовании государственных бюджетных средств – «публичного гроша», чем те, которые ими располагают.

110 Положительный многолетний практический опыт бюджетного хозяйства органов самоуправления является очередным аргументом против попыток ограничения их дофинансирования как из государственного бюджета, так и в виде субвенций. В условиях динамически растущего

⁸ См.: *Ofiarski Z. Dług publiczny jednostek samorządu terytorialnego // Finanse komunalne.* 2010. № 1/2. С. 25.

⁹ Информация о выполнении бюджета единиц территориального самоуправления за три квартала 2009 г. // Министерство финансов. 2010.

¹⁰ В 2008 г. величина задолженностей единиц территориального самоуправления составила 27,9 млрд злотых по сравнению с 597,7 млрд злотых государственного публичного долга.

¹¹ См.: *Wernik A. Finanse publiczne.* Warszawa, 2007. С. 110.

Раздел II. Проблемы бюджетного права

дефицита и государственного долга все большее значение приобретает проблема рациональности и эффективности расходования публичных средств. Передача единицам территориального самоуправления соответствующей массы публичных средств дает больший шанс и гарантию их целевого и экономного использования.

Ограничение дофинансирования единиц самоуправления в виде субвенций было бы также необоснованным ввиду особого юридического характера и целей этого рода трансфера из госбюджета. Общая обязательная субвенция характеризуется тремя существенными чертами: всеобщность, обязательность и гарантирование единицам территориального самоуправления определенной свободы в выборе целей и предназначений этих средств. Обязательная общая субвенция является постоянным и общим доходом, который полагается каждой единице территориального самоуправления и который устанавливается на основании объективных критериев и дает право на выдвижение публично-правового притязания с целью выдачи средств, в том числе в судебном порядке.

Как публично-правовое обязательство государства по отношению к единицам территориального управления выплата субвенции должна составлять расход, запланированный в бюджетном законе. Следует, однако, обратить внимание, что в новом законе о публичных финансах отсутствует ранее функционирующее правило, согласно которому включенная в бюджет обязательная общая субвенция дает органу территориального самоуправления право на выдвижение притязания по этому поводу государству. Как совершенно верно подчеркивается в доктрине, отсутствие этого правила не изменяет субъективного права единиц самоуправления на сумму субвенции, так как оно вытекает прямо из положений Конституции, но, по крайней мере, может означать ослабление этого права¹².

Более существенные, отрицательные последствия может принести другое изменение в системе регулирования субсидирования, заключающееся в отказе от действующего до сих пор принципа зависимости ежегодно устанавливаемой в бюджетном законе общей суммы обязательной субвенции для ЕТС от величины доходов государственного бюджета. Такое регулирование служило органам самоуправления гарантией определенного дофинансирования. Настоящее же регулирование дает министру финансов полную свободу решения в деле финансовой бюджетной помощи – в виде субвенции – единицам самоуправления.

В соответствии с установками новой, введенной после 1989 г., финансовой системы единиц территориального самоуправления, прежде всего ввиду его самостоятельного юридического и экономического статуса, средства обязательной общей субвенции должны были восполнять недостающие средства, имеющиеся в распоряжении органов самоуправления, и тем самым обеспечить им свободу в выборе их предназначения на определенные цели. Эта ситуация подверглась существенному изменению,

¹² См.: Dębowska-Romanowska T. Prawo finansowe. Warszawa, 2010. С. 231–232.

Публичные финансы и налоговое право: ежегодник

заключающемуся в выделении в пределах субвенции трех ее частей, в том числе образовательной, что означало ограничение свободы местных властей распоряжаться публичными средствами, тем более что в практике средства на финансирование образовательной части составляют около 75 % всей обязательной общей субвенции. Все названные выше изменения в правовом регулировании финансового хозяйства трудно считать законодательными ошибками; скорее всего они являются проявлением централистических тенденций в системе финансов органов самоуправления. Их нельзя оправдать даже в ситуации кризиса публичных финансов, динамически растущего дефицита и задолженностей.

Обеспечение как соответствующих, отвечающих характеру и объему реализуемых единицами территориального самоуправления различных публичных задач, так и стабильной системы финансирования требует не ограничений, а укрепления их доходной базы. Возможная реальная, общественно и экономически акцептируемая редукция обязательной общей субвенции требовала бы соответствующей компенсации для ЕТС в виде или увеличения процентного участия в подоходных налогах, или передачи им долевого участия в налоговых поступлениях от товаров и услуг. В будущем значительную экономию публичных расходов могло бы принести упразднение поветов как ненужной ступени территориального самоуправления.

**ОТ БЮДЖЕТНОГО ПРАВА К ФИНАНСОВОМУ ПРАВУ
СЕКТОРА ПУБЛИЧНЫХ ФИНАНСОВ В ПОЛЬШЕ**

Е. Руськовски

профессор

Университет в Белостоке

Заглавие статьи говорит о переменах, произошедших в бюджетном праве после 1990 г. в Польше, показывая его эволюцию по направлению к финансовому праву сектора публичных финанс. Такой подход был бы, однако, очень упрощенным и не отражал действительности, поскольку существующее в 80-х – начале 90-х гг. бюджетное право понималось в широком и узком смысле¹. Сегодня уже никто бюджетное право не воспринимает в широком смысле, изменились также и определители-источники понимания бюджетного права в узком смысле. Прежние границы этого права, установленные несколькими конституционными положениями, Законом «Бюджетное право», ежегодными бюджетными законами и исполнительными актами к ним², были замещены многочисленными положениями Конституции Республики Польша (РП), евросоюзовыми положениями, фрагментами законов о публичных финансах, ежегодными бюджетными законами и исполнительными актами.

Законом о публичных финансах от 26 ноября 1998 г.³ отменен ранее действующий в этой области Закон от 5 января 1991 г. «Бюджетное право»⁴. Данный факт представляет собой принципиальный перелом для формы внутренней структуры финансового права. С тех пор очередные законы о публичных финансах регулируют уже не только бюджетное право (т.е. деятельность публичных бюджетов), но и функционирование полностью сектора публичных финанс. Эта перемена была совершена, главным образом, с целью выполнения постановлений Конституции РП, относящихся к принципам накапливания и расходования публичных средств и управлению государственной публичной задолженностью⁵. Данная перемена осуществляет также и вносимые с тех пор требования доктрины⁶, являясь одновременно «одним из первых,

113

¹ См., например: *Weralski M. Polskie prawo budżetowe*, w: *System instytucji prawnoprawnych PRL*, t. II *Instytucje budżetowe*, pod red. M. Werałskiego. Ossolineum, 1982, s. 101.

² См.: *Ostrowski K. Prawo finansowe. Zarys ogólny*, Warszawa, 1970, s. 263.

³ Dz. U. Nr 155, poz. 1014 z późn. zm.

⁴ Dz. U. z 1993 r. Nr 72, poz. 344 z późn. zm.

⁵ Druk Sejmowy nr 342 (Парламентарный бюллетень № 342).

⁶ Например, предложение кодификации польского финансового права (см.: *Kosikowski C. Problemy legislacyjne polskiego prawa finansowego i jego kodyfikacji*, Wrocław, 1983).

целостным регулированием права публичных финансов в мире»⁷. Это дало начало формированию новой области (отрасли) польского финансового права – финансового права сектора публичных финансов, включающей в себя и существующую отрасль бюджетного права. Другими словами, бюджетное право, опираясь сегодня на более широкий круг источников права, утратило свое прежнее место, становясь элементом (существенным фрагментом) финансового права сектора публичных финансов.

Представленные изменения внутренней структуры финансового права имеют основное влияние на бюджетные принципы и формирующиеся принципы сектора публичных финансов. Часто рассуждения о бюджетных принципах сводились к попыткам расширить их на остальные элементы сектора публичных финансов (даже после введения этого института законодательством). Сегодня уже известно, что некоторые бюджетные принципы прекрасно подходят к выполнению общих принципов целого сектора публичных финансов (например, принципа гласности, прозрачности, детальности); другие – являются только внутренними принципами бюджетного хозяйства; третьи – могут быть хорошим импульсом для раскрытия принципов сектора публичных финансов (например, принципа бюджетного равновесия как основы для разработки принципа финансового равновесия сектора публичных финансов).

Данная работа является попыткой выявить наличие финансового права сектора публичных финансов как важной области (отрасли) финансового права, включая указание существенных основ данного подхода. Представленные здесь предложения являются дискуссионными; наш подход к ним как к введению в дискуссию о существенных переменах в польском финансовом праве за последние годы.

Основной предпосылкой выделения финансового права сектора публичных финансов является *законное введение понятия сектора публичных финансов в польское законодательство*. Это явление оригинальное, поскольку данное понятие ранее не выступало в доктрине, пользовавшейся похожими, но выражавшими другое содержание терминами (например, публичный сектор, публичные финансы, система публичных финансов и т.п.). Некоторые авторы возражали против дефиниции «сектор публичных финансов»⁸. По нашему мнению, как сам термин, так и связанное с ним понятие прочно вписались в систему финансового права и получили широкое распространение в доктрине.

Понятие «сектор публичных финансов» впервые появилось в ст. 5 Закона о публичных финансах от 26 ноября 1998 г. Ее первое регулирование имеет лишь исторический смысл, тем не менее рассмотрим содержание данной статьи, для того чтобы понять, какую эволюцию прошло законода-

⁷ Kosikowski C., Szpringer Z. Finanse publiczne // Komentarz do ustawy z dnia 26 listopada 1998 roku, Zielona Góra, 2000, s. 12.

⁸ К примеру: E. Chojna-Duch утверждает, что более метким определением было бы: «финансы публичного сектора» – E. Chojna-Duch, Polskie prawo finansowe // Finanse publiczne, wyd. 5, Warszawa 2007, s. 15.

Раздел II. Проблемы бюджетного права

тельство в этой области. В ч. 1 упомянутой статьи определено, что к сектору публичных финансов относятся: 1) органы публичной власти и подчиненные им организации; 2) государственные юридические лица и другие государственные организации, не входящие в Национальный судебный реестр, деятельность которых финансируется из публичных средств полностью или частично, за исключением: а) государственных предприятий; б) государственных банков; в) коммерческих обществ. Согласно ч. 2, сектор публичных финансов разделяется на: 1) правительственный сектор, 2) муниципальный сектор, распространяющийся на муниципальные образования и их органы, а также подчиненные этим органам организации. Предметный подход стал причиной многих интерпретационных споров (создал серьезные практические проблемы), поэтому нет ничего удивительного, что встретился с резкой критикой доктрины. Это урегулирование существенным образом было изменено Законом от 8 декабря 2000 г.⁹, который определил, что сектор публичных финансов включает в себя 11 указанных по виду или по наименованию организационных единиц, одновременно отказываясь от деления на правительственный и муниципальный секторы. Оценивая должным образом значение введенного изменения, доктриной по-прежнему вносились критические замечания в адрес нового решения, подчеркивая неясность раздела и несоответствие сектора публичных финансов требованиям ЕС¹⁰. Помимо того, предметная связь, похожая в принципе, была закреплена в ч. 1 ст. 4 Закона о публичных финансах от 30 июня 2005 г., которая устанавливала 12 обозначенных по виду или по наименованию единиц, образующих сектор публичных финансов. Частью 2 этой статьи было закреплено распределение сектора публичных финансов на три подсектора: правительственный, муниципальный и социального страхования. При таких обстоятельствах не изменилась критическая точка зрения доктрины в отношении ч. 1 указанной статьи, распределение же сектора публичных финансов на подсекторы оценивалось в литературе по-разному.

Новый Закон о публичных финансах от 27 августа 2009 г. (ЗоПФ), большинство положений которого действует с 1 января 2010 г., сектору публичных финансов предназначает ст. 9, согласно которой сектор публичных финансов образуют:

1) органы публичной власти, в том числе органы правительенной администрации, органы государственного контроля, правоохранительные органы, суды и трибуналы;

115

⁹ Закон об изменении Закона о принудительном производстве в администрации, Закона о местных налогах и сборах, Закона о доплатах по начислению процентов от некоторых банковских кредитов, Закона «Право о публичном обращении с ценными бумагами», Закона «Налоговый устав», Закона о публичных финансах, Закона о подоходном налоге с юридических лиц, Закона о коммерциализации и приватизации государственных предприятий – в связи с присоединением к праву Европейского союза от 8 декабря 2000 г. (Dz. U. Nr 1232, poz. 1315).

¹⁰ См.: E. Chojna-Duch, Polskie..., wyd. 3, Warszawa 2004, s. 65 i in.; C. Kosikowski, Sektor finansów publicznych w Polsce, Warszawa 2006, s. 21 i n.

- 2) муниципальные образования и их союзы;
- 3) бюджетные единицы;
- 4) муниципальные бюджетные учреждения;
- 5) исполнительные агентства;
- 6) организации бюджетного хозяйства;
- 7) государственные целевые фонды;
- 8) Учреждение социального страхования и управляемые им фонды, Касса сельскохозяйственного социального страхования и фонды, управляемые Президентом Кассы сельскохозяйственного социального страхования;
- 9) Национальный фонд здравоохранения;
- 10) самостоятельные публичные здравоохранительные учреждения;
- 11) публичные высшие учебные заведения;
- 12) Польская академия наук и образуемые ею подразделения;
- 13) государственные и муниципальные учреждения культуры и государственные кинематографические учреждения;
- 14) другие государственные или муниципальные юридические лица, образованные на основании особых законов с целью выполнения публичных задач, за исключением предприятий, испытательно-развертывающих организаций, банков и коммерческих обществ.

Приведенная статья упорядочивает и исправляет юридическое качество перечня образований сектора публичных финансов, приближает польский сектор публичных финансов к требованиям ESA-95, не включая в сектор публичных финансов испытательно-развертывающих организаций, а также устраняет, вызывая разногласия, распределение сектора публичных финансов на три подсектора: центральный, местного самоуправления и социального обеспечения (они повсеместно выступают в статистиках ЕС). Таким образом, это очередная попытка совершенствования понятия сектора публичных финансов, осуществляющая некоторые требования доктрины, не учитывая других и тем самым не отличаясь от реформирования большинства иных институтов в Польше¹¹.

Такой способ представления эволюции юридического понятия сектора публичных финансов, а также взглядов доктрины по этой теме является осмысленным выбором автора настоящей работы; ему присуще намерение доказать, что сектор публичных финансов в Польше является устойчивым юридическим бытием, уже имевшим определенную историю и многочисленные попытки совершенствования его дефиниции законодателем. Соответственно этот сектор является также реальным бытием в научной среде, многие требования которой ожидают в данной сфере своего научного развития¹².

Установив юридическое и доктринальное бытия сектора публичных финансов, следует поставить вопрос об основных целях введения этого

¹¹ См.: C. Kosikowski, Reforma ..., s. 15.

¹² См.: например: C. Kosikowski, Sektor ..., s. 22 i In.; E. Malinowska-Misiag, W. Misiag, Finanse publiczne w Polsce, wyd. 2, Warszawa 2007, s. 79–80.

Раздел II. Проблемы бюджетного права

института в правовую систему. Признавая, что в демократическом государстве большинство задач реализуется посредством правовых инструментов и правовой системы, возникает также вопрос об основных целях финансового права сектора публичных финансов.

Несмотря на более чем десятилетнее функционирование понятия сектора публичных финансов в польском праве, в литературе, однако, до сих пор имеется лишь одна монографическая научная работа¹³. Она будет нашим путеводителем в следующей части рассуждений.

Первой целью введения сектора публичных финансов являются требования целостного планирования и балансирования хозяйства публичными средствами в аспекте публичного дефицита и публичной задолженности. Насколько сложна реализация этой цели свидетельствует факт несоответствия польского законодательства в этой сфере методологии Европейского союза. Безусловно, это странно, поскольку отчеты в евросоюзные учреждения составляются в соответствии с требуемой методологией; в свою очередь, в бухгалтерии и правительственные отчетах, а также по Главному статистическому управлению (GUS) применяется особая методология. Это, однако, соответствует требованиям права ЕС. Возникает вопрос: зачем и кому нужны двойная или даже тройная бухгалтерия и отчетность?¹⁴ Правда, об изменениях в этой сфере уже говорится в ч. 5 и 7 ст. 41 действующего ЗоПФ.

Следующей целью является рационализация управления совокупностью публичных средств с точки зрения оптимизации публичных расходов и управления публичной задолженностью, чему служат многолетнее финансовое планирование и бюджет по задачам. Новый ЗоПФ бросает в этой сфере серьезный вызов, хотя его удача зависит от выполнения многих условий в будущем.

Важной целью введения института сектора публичных финансов и юридических решений является приспособление польских правил организации и управления публичными финансами к условиям ЕС. В период создания института сектора публичных финансов возможно было применение разных мировых стандартов, использования метода бухгалтерского учета и отчетности. С момента вступления в ЕС применение определенных решений, касающихся всего сектора публичных финансов, является нашей правовой обязанностью, т.е. обязанностью выполнять требования дефицита и публичной задолженности, а также справляться с условиями конвергенции (вход в экономический и валютный союзы). Невыполнение требований в этой сфере связывается с определенными политическими и даже финансовыми санкциями в отношении Польши; в свою очередь, полномочия нашей страны по использованию определенных прав и возможностей зависят от выполнения указанных условий.

Существенными являются также устраниительные цели введения сектора публичных финансов. Выделение данного сектора приведет к ино-

¹³ C. Kosikowski, Sektor ..., s. 26–27.

¹⁴ Ibid, s. 22–25.

му, чем ныне, распределению компетенции органов публичной власти в сфере публичных финансов¹⁵. Данное замечание касается подхода к переменам в сфере публичной власти и публичных финансов в нашей стране. В других странах, где публичные финансы (сектор публичных финансов) не представляют собой предпосылок для изменения распределения компетенций, так как реформа публичных финансов является элементом (и последствием) реформы государственной власти (например, Франция), предварительные результаты исследований показывают на натуральную тенденцию рационализирования публичной власти посредством ее централизации, что в современной Польше, пожалуй, не представляется приемлемым.

Целью образования сектора публичных финансов, по всей вероятности, было создание правовой системы, обеспечивающей единые и всеобще действующие правила функционирования образований данного сектора, при допустимости некоторых, юридически определенных, отклонений от этих правил. Если бы общая правовая система, она определяла бы основные финансовые права и обязанности, а также право осуществления или ответственности за их нарушение. В этом смысле финансовое право сектора публичных финансов не только является следствием введения в силу сектора публичных финансов, но и выражает рациональность образования этого сектора.

Итак, изучая финансовое право сектора публичных финансов как отдельную область (отрасль) финансового права, необходимо определить его рациональные критерии, их смысл, а также мнение ученых по этому вопросу, поскольку нельзя, чтобы отрасль права функционировала вопреки положительному ответу на поставленные вопросы.

Поиски критериев для финансового права сектора публичных финансов как отрасли финансового права требуют вернуться к юридическому осмыслению значения сектора публичных финансов в финансовом праве. К сожалению, отсутствие предметного определения сектора публичных финансов связывается с очень немногочисленными положениями финансового права, так как в отношении Закона о публичных финансах от 2005 г., а также нового ЗоПФ (2009 г.) имеются лишь несколько положений, большинство из которых относятся к субъектному подходу к сектору, т.е. образующих единиц сектора публичных финансов.

Субъектная направленность при выделении единиц, образующих сектор публичных финансов, вызывает в польской литературе разногласия: прежде всего, свободное обращение к критериям Евросоюза, основанным на предмете деятельности и способе ее финансирования. Причем очевидно, что субъектный перечень единиц, образующих сектор публичных финансов, еще не означает методологического несоответствия евро-союзовым критериям, так как общий объем субъектов может полностью

¹⁵ См.: Kosikowski C. Kontrowersje budżetowe – tradycyjny podział kompetencji budżetowych uległ dezaktualizacji i wymaga zmiany, w: Teoreticke a legislativne otazky prava II, Kosice 2003.

Раздел II. Проблемы бюджетного права

соответствовать этим критериям. Однако никто не знает, почему в одном году (2009) испытательно-развертывающие организации являются образованиями сектора публичных финансов, а в следующем году (2010) они лишаются этого статуса. Аргумент о необходимости приспособления наших устройств к требованиям ЕС понятен. Но почему он неприменяется к открытым пенсионным фондам (которые по евросоюзовым критериям должны быть образованиями сектора публичных финансов) и Государственным лесам, логически объяснить не представляется возможным. Поэтому не столько субъектный критерий, сколько способ перечисления образований сектора публичных финансов является у нас порочным, так как не учитывает предметных евросоюзных критериев.

В свою очередь, следует решительно высказаться за субъектный критерий квалификации образований сектора публичных финансов (СПФ) на начало полного перечисления (*numerus clausus*). Таким образом, мы избегаем каких-либо сомнений на счет принадлежности определенных образований к СПФ, что делает практику более прозрачной и одобряемой, так как принимая во внимание особый статус этих образований (о чем речь ниже), большинство одновременно выступает за признание или непризнание их образованиями этого сектора.

Существенный вопрос вызывает также юридическая корректность квалификации данных образований в СПФ, поскольку недопустим их перечень, не совпадающий с терминологией Конституции РП¹⁶. Поэтому заслуживает внимания в этой сфере новый ЗоПФ¹⁷.

Правовую классификацию образований в СПФ сопровождают их особые юридические признаки в системе польского права. К сожалению, у них нет однородного состава, поэтому они требуют более обстоятельного анализа.

Юридический статус образований СПФ в основном объеме регулируется ст.10 ЗоПФ: « 1. Бюджетные единицы, муниципальные бюджетные учреждения, исполнительные агентства, организации бюджетного хозяйства и государственные целевые фонды применяют правила финансового хозяйства, предусмотренные настоящим законом. 2. К образованиям сектора публичных финансов, оговоренным п. 8–14 ст. 9 , действующим на основании отдельных законов, по которым они создаются, положения настоящего закона применяются соответственно». Следовательно, можно в общем отметить, что образования СПФ действуют на основании ЗоПФ (ч. 1 ст. 10) и на основании других законов, по которым они создаются (ч. 2 ст. 10 ЗоПФ) и к которым положения ЗоПФ соответственно применяются. Однако это не полный и исчерпывающий критерий, так как некоторые положения ЗоПФ полностью применимы ко всем образованиям СПФ (например, ст. 5–6, 9), к другим же образованиям первой группы образований СПФ многие положения ЗоПФ не применяются (например, ст. 139).

¹⁶ См.: C. Kosikowski, System ..., s. 27 i n.

¹⁷ См.: *Ibid*, s. 10 i n.

Указанное деление частично обращается к делению, предлагаемому Ц. Косиковским, на базе ЗоПФ 2005 г. Он выделял общие принципы финансового хозяйства в секторе публичных финансов, а также особые принципы финансовой деятельности некоторых образований данного сектора¹⁸. Причем интересным является отнесение к первой группе принципов равно как общих принципов польского финансового права, так и принципов, относящихся к финансовой деятельности образований СПФ, указанных в приводимом законе (по новому ЗоПФ – указывается на принципы хозяйствования публичными средствами, выраженные в разд. 5 гл. I).

За общие принципы польского финансового права почитаются как требования науки в адрес праводателя и финансовой практики, так и правовые нормы, имеющие ведущий характер в отношении других норм, регулирующих совокупность публичных финансов. В свете анализа польского финансового права Ц. Косиковски формулирует следующий перечень общих принципов финансового права¹⁹, полностью относящийся к единым принципам финансовой деятельности в СПФ²⁰:

- законности;
- целенаправленности;
- плановости;
- равновесия публичных доходов и расходов в рамках СПФ, с допускаемостью дефицита и публичной задолженности в ограниченных размерах;
- обязательности финансовых связей образований СПФ с госбюджетом;
- гласности и прозрачности публичных средств, а также соблюдения финансовой тайны;
- бухгалтерского учета, отчетности и контроля;
- превосходства финансового интереса государства перед индивидуальными интересами;
- финансовой способности пассивных субъектов и предоставления им судебной защиты;
- законного производства финансовых органов;
- финансовой дисциплины.

Некоторые из перечисленных общих принципов финансового права повторяются, уточняются или пополняются принципами финансового хозяйства образований СПФ, входящих во вторую группу единых принципов финансового хозяйства образований СПФ (принципов хозяйствования публичными средствами). Действующим ЗоПФ указываются следующие начала в данной сфере:

- принцип накопления публичных средств определенным законом способом (ч. 1 ст. 42);

¹⁸ См.: C. Kosikowski, Polskie ..., s. 316 i n.

¹⁹ См.: C. Kosikowski, Prawo finansowe. Część ogólna, Warszawa 2003, s. 42 i n.

²⁰ См.: C. Kosikowski, Sektor ..., s. 50–53 oraz tegoż, Polskie ..., s. 316.

Раздел II. Проблемы бюджетного права

- принцип внефондовых публичных средств, с определенными исключениями (ч. 2–4, ст. 42);
- принцип всеобщей доступности на право реализации финансовых задач с публичных средств (ст. 43);
- принцип целенаправленности и сбережения (с соблюдением принципа извлечения лучших эффектов по данным вложениям и принципа оптимального подбора методов и мер, направленных на достижение предположенных целей), а также своевременности публичных расходов (ч. 3 ст. 44);
- принцип заключения договоров образованием СПФ на определенных положениях о публичных заказах началах (ч. 4 ст. 44);
- принцип плановости финансового хозяйства образований СПФ (ч. 1 ст. 44, ст. 46, 52 и другие положения, указанные вне этой главы);
- принцип запрета создания фондов на публичные средства на основании Закона о фондах²¹ от 6 апреля 1984 г.;
- принцип ограничений принимать обязательства (ст. 46);
- принцип предоставления публичных средств на реализацию обособленной задачи на основе оферта, соответствующего определенным требованиям (ст. 47);
- принцип ограничений на приобретение долей и акций, а также помещение свободных публичных средств (ст. 48, 49);
- принцип ограничений на разработку правовых актов, финансовым последствием которых может быть увеличение расходов или уменьшение доходов образований СПФ (ст. 50);
- принцип ответственного применения правила, что включение в госбюджет доходов по определенным источникам или расходов на определенные цели не является основой для требований или обязательств государства перед третьими лицами, ни претензий этих лиц в отношении государства – всеми образованиями СПФ (ст. 51);
- принцип ответственности начальника организации за совокупность ее финансового хозяйства (ст. 53);
- принцип обязательной занятости главного бухгалтера в данной организации (ст. 54);
- принцип комплексного системного урегулирования правил погашения полностью или частично либо отсрочки или рассрочки уплаты денежных причитающихся сумм гражданско-правового характера в отношении определенных образований СПФ (ст. 55–59);
- принцип комплексного системного урегулирования правил бюджетных причитающихся сумм публично-правового характера (ст. 60–67).

Определенные принципы хозяйствования публичными средствами, принимая во внимание их значимость или новаторство, перечислены в действующем ЗоПФ вне предметной главы, что, однако, не свидетельствует об отсутствии возможности зачислить их в эту группу принципов. В частности, имеется в виду:

²¹ Dz. U. z 1991 r. Nr 46, poz. 203, z późn. zm.

- принцип управленческого контроля и его координации в образованиях СПФ (ст. 68–71);
- принцип внутреннего аудита и его координации в образованиях СПФ (ст. 272–296)²².

В общем, можно утверждать, что указанные принципы хозяйствования публичными средствами, с учетом общих принципов финансового права, подлежат динамическим переменам, направленным на их расширение и все большее приспособление польских публичных финансов к требованиям Евросоюза. Сопоставляя положения ЗоПФ от 2005 г. с положениями действующего ЗоПФ, можно констатировать, что в предыдущем законе выделены около 10 принципов хозяйствования публичными средствами (финансового хозяйства образований СПФ), по действующему закону количество данных принципов достигает 20. Меняется также суть общих принципов финансового права, сформированных положениями законов о публичных финансах. Примером может служить расширение по актуальному ЗоПФ обязанностей финансовой отчетности и их публикации (соответственно министром финансов и президентом Главного статистического управления) на все образования СПФ, предоставляющие возможность заключать данные, касающиеся совокупности публичной задолженности (ч. 5 и 7, ст. 41). То же относится к изменению содержания и форм принципа плановости.

Общее представление источников финансового права сектора публичных финансов необходимо предварить замечаниями о структуре данной области (отрасли) права. В польской предметной литературе первым учебником по данному вопросу была работа З. Офярского «Финансовое право»²³. Содержавшиеся в ней определенные высказывания были, однако, ошибочными; отсутствовала также концепционная часть, ибо нельзя признать таковой несколько объяснений, приведенных автором в Предисловии к этому труду. Интересны границы и структура данной отрасли права, называемой автором отраслью права публичных финансов. В книге изложены поочередно: основы сектора публичных финансов, образования сектора публичных финансов, государственный бюджет – материально-правовые аспекты, бюджетное производство в сфере государственного бюджета, поступления и издержки в муниципальном подсекторе публичных финансов, доходы и расходы муниципального подсектора публичных финансов, бюджетное производство муниципальных образований, организация и финансовое хозяйство в подсекторе социального страхования, а также правила ответственности за нарушение дисциплины публичных финансов (приведенная структура соответствует заглавиям разделов).

²² Данные принципы сформулированы самостоятельно на основе действующего ЗоПФ. Методология анализа и некоторые определения принципов приняты по их «образцовому» составлению ЗоПФ от 2005 г. в работе C. Kosikowski, Sektor ... s. 53.

²³ Z. OfiarSKI, Prawo finansowe, Warszawa 2007.

Раздел II. Проблемы бюджетного права

Ввиду упомянутых недостатков, данная концепция не сыскала большую известность в доктрине, думается, однако, что стоит возвратиться к ней в будущих дискуссиях.

Иной подход к изучаемой структуре представлен Ц. Косиковским²⁴, предложившим новое название области (отрасли) финансового права: «Финансовое право сектора публичных финансов». По данной дефиниции предполагается распределение финансового права сектора публичных финансов на следующие элементы: сектор публичных финансов как предмет финансового права, финансовое право публичных расходов, бюджетное право (государства), бюджетное право местного самоуправления и правовые регулирования по приобретению и расходованию средств, поступивших из бюджета Европейского союза и других заграничных источников. По нашему мнению, в предложении Ц. Косиковского не были особо подчеркнуты проблемы и юридические вопросы публичной задолженности и публичного дефицита. Эти вопросы заслуживают особой части финансового права сектора публичных финансов, а не трактовки их как элемента бюджетного права (государства). Учитывая проблемы развития управления публичными финансами (в том числе правовые аспекты этого управления), предлагаем вопрос финансового права публичных расходов заменить на правовые аспекты управления публичными финансами (сектор публичных финансов), включив в них вопросы краткосрочного и долгосрочного планирования. В приведенной концепции отсутствует также более широкая характеристика специфики функционирования подсектора социального страхования. По всей вероятности, эти вопросы должны обсуждаться в рамках дальнейшей научной дискуссии.

Таким образом, к сугубо существенным частям финансового права сектора публичных финансов относятся: бюджетное право (государства) и бюджетное право местного самоуправления. В настоящее время вопрос установления источников бюджетного права – сложный вопрос, так как многие нормативные акты (источники финансового права) в определенном масштабе относятся как к бюджетному праву, так и занимают место вне его. Выхождение за бюджетное право относится преимущественно к вопросам публичной задолженности и бюджетного дефицита, управления публичными финансами (публичным сектором), а также внебюджетных вопросов зарубежной помощи (в том числе помощи ЕС). Структуру и источники финансового права сектора публичных финансов можно также рассматривать по принципу отрицательной элиминации, так как все вопросы финансового права, не входящие в состав общей части данного права (объем которого всегда будет дискуссионным), налогового права (достаточно отчетливо идентифицированного), а также валютного девизного права и права финансового рынка (из числа которых два первых члена определены отчетливо, третий же элемент – *in statu nascendi*), образуют финансовое право сектора публичных финансов.

²⁴ См.: C. Kosikowski, Polskie ..., s. 293–499.

Публичные финансы и налоговое право: ежегодник

Итак, за последние более чем десять лет в Польше создалась новая область (или отрасль) финансового права, называемая частью авторов «финансовым правом сектора публичных финансов». Она основывается на специфическом предмете (сектор публичных финансов) и специфических субъектах (субъекты сектора публичных финансов). У нее имеется определенный метод регулирования (властный метод), богатая предметная структура и разновидный круг источников права; она основана на бюджетном праве, его опыте и доктрине. Специальная литература, относящаяся к новой области (отрасли) финансового права, только что создается, хотя ее отдельные вопросы, выходящие за рамки бюджетного права, в литературе освещены достаточно²⁵.

Поощряя научную среду к дискуссии об обоснованности выделения этой новой области (отрасли) финансового права, хочется подчеркнуть, что сложился благоприятный случай для развития и решения новых проблем в области финансового права. Это приведет в порядок его структуру, сделает адекватной новым условиям, даст возможность решать современные проблемы публичных финансов, связанных с принадлежностью Польши к Европейскому союзу, а также учитывать мировые тенденции по управлению публичными финансами.

²⁵ См., например, Z. OfiarSKI, Dług publiczny w Polsce, w: Nauka finansów publicznych i prawa finansowego w Polsce. Dorobek i kierunki rozwoju. Księga Jubileuszowa Profesor Alicji Pomorskiej, pod red. J. Głuchowskiego, C. Kosikowskiego i J. Szołno-Koguc. Lublin, 2008, s. 253 i n.; W. Miemiec, Finanse Wspólnoty Europejskiej jako źródło finansowania wydatków publicznych i prywatnych w Polsce, w: Nauka ..., s. 468 i n.

**РАСХОДЫ БЮДЖЕТОВ:
ЭВОЛЮЦИЯ И СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ
ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ В РОССИИ**

А. Пауль

кандидат юридических наук, доцент

Воронежский государственный университет

Расходы бюджетов представляют собой важнейшую составную часть любого бюджета. В сущности основной целью бюджетно-правового регулирования является создание механизмов покрытия бюджетных расходов. Статья 169 Бюджетного кодекса РФ прямо закрепляет, что проект бюджета составляется в целях финансового обеспечения расходных обязательств.

С учетом роли расходов в бюджетно-правовом регулировании их состояние постоянно находится в центре внимания органов власти.

В России реформирование правового регулирования осуществления расходов бюджетов началось в 90-е гг. XX в. и продолжается до настоящего времени.

Реформы правового регулирования отношений, связанных с расходами бюджетов, включают в себя два направления. Первое связано с реформированием межбюджетных отношений, т.е. с распределением расходов между бюджетами различных уровней бюджетной системы. Второе направление касается порядка формирования расходов отдельных бюджетов (бюджетов отдельных уровней).

1. Рассмотрим особенности развития правового регулирования межбюджетных отношений, связанных с распределением расходов.

Россия представляет собой федеративное государство. В настоящее время в нашей стране насчитывается 83 субъекта Федерации (первоначально их было 89). Кроме того, Конституция РФ гарантирует самостоятельность местного самоуправления в Российской Федерации.

Указанное государственное устройство отражается на бюджетной системе страны. С учетом количества субъектов Федерации и муниципальных образований отношения между их бюджетами всегда были сложны и противоречивы.

Развитие межбюджетных отношений осуществлялось в рамках многочисленных федеральных программ и концепций. Среди них можно назвать следующие:

1) Концепция реформирования межбюджетных отношений в Российской Федерации в 1999 – 2001 годах¹;

2) Программа развития бюджетного федерализма в Российской Федерации на период до 2005 года²;

125

¹ Собрание законодательства РФ. 1998. № 32. Ст. 3905.

² Там же. 2001. № 34. Ст. 3503.

3) Концепция повышения эффективности межбюджетных отношений и качества управления государственными и муниципальными финансами в 2006–2008 годах³;

4) Концепция межбюджетных отношений и организации бюджетного процесса в субъектах Российской Федерации и муниципальных образованиях до 2013 года⁴.

Одной из серьезнейших проблем межбюджетных отношений в России являлось разграничение расходов между уровнями бюджетной системы.

Как известно, в основе разграничения расходов между бюджетами лежит разграничение предметов ведения и полномочий между соответствующими публично-правовыми образованиями.

В Концепции реформирования межбюджетных отношений в Российской Федерации в 1999–2001 годах были заложены основы разграничения расходов между бюджетами различных уровней бюджетной системы России. Они нашли отражение в первоначальной редакции БК РФ (ст. 84 – 86). Здесь выделялись конкретные виды расходов федерального бюджета, расходов региональных бюджетов, расходов местных бюджетов и расходов, совместно финансируемых из федерального, региональных и местных бюджетов.

Как показала практика, существовавшая система разграничения расходов создавала серьезные проблемы. Широкая сфера совместных полномочий размывала ответственность за предоставление значительной части общественных услуг⁵. Одновременно сохранялась регламентация бюджетных расходов, финансируемых из региональных и местных бюджетов, нормативными актами федерального уровня. Были случаи, когда принимались федеральные законы, предусматривающие те или иные выплаты из бюджетов, однако в качестве источника соответствующих расходов Федерация указывала региональные или местные бюджеты. Из-за этого на региональные и особенно местные бюджеты федеральным законодательством были возложены многочисленные обязательства, не обеспеченные источниками финансирования. Теоретически Российская Федерация должна была компенсировать соответствующие расходы. Однако требования Бюджетного кодекса РФ по возмещению дополнительных расходов территориальных бюджетов не выполнялись.

В результате органы власти субъектов РФ и особенно органы местного самоуправления не имели возможности обеспечить сбалансированность своих бюджетов и вынуждены были проводить политику выборочного или частичного исполнения возложенных на них обязательств, накапливая безнадежную задолженность.

³ Собрание законодательства РФ. 2006. № 15. Ст. 1640.

⁴ Там же. 2009. № 33. Ст. 4129.

⁵ Надо отметить, что в определенной мере этому способствуют положения ст. 72 Конституции РФ, предусматривающие предметы совместного ведения РФ и ее субъектов.

Раздел II. Проблемы бюджетного права

Широкое распространение получили судебные иски к органам власти субъектов РФ и местного самоуправления с последующим списанием средств с бюджетных счетов по исполнительным листам. Суды, рассматривавшие иски к бюджетам, обычно занимали сторону взыскателей, ссылаясь на то, что отсутствие средств в бюджете не может являться основанием для отказа в исполнении публичных обязательств.

С учетом указанных проблем в Программе развития бюджетного федерализма в Российской Федерации на период до 2005 года ключевой задачей реформы межбюджетных отношений было провозглашено предоставление органам власти субъектов РФ и местного самоуправления реальных расходных полномочий, сбалансированных с финансовыми ресурсами. Для этого было решено четко разграничить расходные полномочия между органами власти разных уровней, максимально сократив сферу совместных (пересекающихся) полномочий, а также ликвидировать так называемые «нефинансируемые федеральные мандаты». По общему правилу функции нормативно-правового регулирования и обеспечения средствами должны были закрепляться за одним уровнем бюджетной системы.

Как результат в настоящее время передача полномочий с одного уровня бюджетной системы на другой обуславливается передачей необходимого количества финансовых ресурсов. Важнейшие положения, гарантирующие соблюдение данного условия, содержатся в Федеральном законе «Об общих принципах организации законодательных (представительных) и исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации» от 6 октября 1999 г. № 184-ФЗ⁶ и Федеральном законе «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации» от 6 октября 2003 г. № 131-ФЗ⁷.

Ныне действующая редакция БК РФ предусматривает, что в основе расходов лежат расходные обязательства, которые, в свою очередь, производны от разграничения компетенции, произведенной в двух указанных выше федеральных законах (ст. 84 – 86).

Таким образом, одним из итогов совершенствования межбюджетных отношений явилось создание законодательной базы разграничения расходных полномочий между федеральными органами государственной власти, органами государственной власти субъектов Российской Федерации и органами местного самоуправления. Кроме того, в настоящее время практически отсутствуют случаи делегирования полномочий без компенсации связанных с этим расходов.

Сегодня перед государством стоит задача ввести на всех уровнях бюджетной системы новые методики планирования и осуществления расходов бюджетов. Соответственно мы переходим к расходным отношениям конкретных бюджетов. При этом необходимо учитывать, что федеральный законодатель стремится унифицировать правовое регу-

⁶ Собрание законодательства РФ. 1999. № 42. Ст. 5005.

⁷ Там же. 2003. № 40. Ст. 3822.

лирование бюджетных отношений на всех уровнях бюджетной системы России.

2. Важнейшей задачей в начале реформ было обеспечение сбалансированности бюджетов. Часто эта проблема решалась путем сокращения расходов или отказа в их осуществлении.

В первоначальной редакции БК РФ законодатель пытался отдать приоритет в регулировании расходов бюджетов закону о бюджете. Была норма, в соответствии с которой в случае отсутствия средств на финансирование каких-либо обязательств должен был применяться закон о бюджете. Кроме того, в БК РФ была предусмотрена возможность приостановления действия в законе о бюджете действия других законов при отсутствии средств на их финансирование (ст. 83 БК РФ в первоначальной редакции). Однако судебная практика не поддержала предписанный подход. Верховный Суд РФ неоднократно указывал на то, что отсутствие средств в бюджете не может являться основанием для отказа в финансировании расходов⁸. Конституционный Суд РФ принял по данному вопросу несколько актов. Он указывал на то, что приостановление действия законов подрывает доверие граждан к закону и действиям государства⁹. Кроме того, было определено, что приостановление действия законов не может быть предметом регулирования закона о бюджете¹⁰. В результате в настоящее время законодатель не пытается отказываться от финансирования каких-либо расходов, предусмотренных законодательством.

Что касается планирования бюджетных расходов, то первоначально предполагалось финансировать расходы исходя из минимальных государственных социальных стандартов. Однако в дальнейшем государство отказалось от этого подхода. Сейчас в основе расходов бюджетов лежат расходные обязательства, т.е. состав расходов основывается на различных законах, иных нормативных актах, договорах и соглашениях, которые предусматривают выплаты из бюджета. При составлении бюджета все эти обязательства должны быть включены в закон о бюджете.

Несмотря на то, что в планировании и осуществлении расходов бюджетов достигнуты определенные успехи, реформы продолжаются.

⁸ См.: Некоторые вопросы судебной практики по гражданским делам : письмо Верховного Суда РФ // Бюл. Верховн. Суда РФ. 1997. № 10.

⁹ См.: По запросу группы депутатов Государственной Думы о проверке конституционности части первой статьи 128 Федерального закона «О федеральном бюджете на 2003 год» и подпункта 16 пункта 1 приложения 20 к данному Федеральному закону : определение Конституционного Суда РФ от 4 декабря 2003 г. № 415-О // Собрание законодательства РФ. 2004. № 2. Ст. 162.

¹⁰ См.: По делу о проверке конституционности отдельных положений Федеральных законов «О федеральном бюджете на 2002 год», «О федеральном бюджете на 2003 год», «О федеральном бюджете на 2004 год» и приложений к ним в связи с запросом группы членов Совета Федерации и жалобой гражданина А. В. Жмаковского : постановление Конституционного Суда РФ от 23 апреля 2004 г. № 9-II // Собрание законодательства РФ. 2004. № 19 (ч. 2). Ст. 1923.

Раздел II. Проблемы бюджетного права

Основным направлением реформирования бюджетно-правового регулирования расходов в последние годы в России стал переход к программино-целевым методам бюджетного планирования.

Ранее в России бюджет в основном формировался путем индексации сложившихся расходов. Ожидаемые результаты бюджетных расходов не обосновывались, а управление бюджетом сводилось главным образом к контролю соответствия фактических и плановых показателей.

В дальнейшем было решено использовать концепцию «управления результатами», при которой бюджет формируется исходя из целей и планируемых результатов государственной политики. Бюджетные ассигнования имеют четкую привязку к функциям (услугам, видам деятельности). При их планировании основное внимание должно уделяться обоснованию конечных результатов в рамках бюджетных программ.

Как отмечалось авторами реформ, ядром новой организации бюджетного процесса должна стать широко применяемая в мире концепция (модель) «бюджетирования, ориентированного на результаты в рамках среднесрочного финансового планирования». Ее суть заключается в распределении бюджетных ресурсов между администраторами бюджетных средств и (или) реализуемыми ими бюджетными программами с учетом или в прямой зависимости от достижения конкретных результатов (предоставления услуг) в соответствии со среднесрочными приоритетами социально-экономической политики и в пределах прогнозируемых на долгосрочную перспективу объемов бюджетных ресурсов¹¹.

Важнейшую роль здесь призвано сыграть введенное планирование бюджетных ассигнований с учетом государственного (муниципального) задания, в котором должны будут характеризоваться объем, перечень, качество и условия оказания соответствующих государственных (муниципальных) услуг физическим и юридическим лицам.

Кроме того, значительное место в реализации бюджетирования, ориентированного на результат, призваны сыграть различные целевые программы. В новой редакции БК РФ предусмотрено существование долгосрочных целевых программ, ведомственных целевых программ, а также Федеральной адресной инвестиционной программы. Именно в данных программах должны определяться прогнозируемые результаты тех или иных бюджетных расходов.

Другим направлением реформирования бюджетно-правового регулирования бюджетных отношений стал переход к среднесрочному (многолетнему) бюджетному планированию. В рамках данного подхода бюджетный цикл начинается с рассмотрения ранее одобренных в предыдущем бюджетном цикле основных параметров среднесрочного финансового плана на соответствующий год, анализа изменения внешних факторов и условий, обоснования изменений, вносимых в основные

¹¹ См.: Концепция реформирования бюджетного процесса в Российской Федерации в 2004–2006 годах : утверждена Постановлением Правительства РФ от 22 мая 2004 г. № 249 // Собрание законодательства РФ. 2004. № 22. Ст. 2180.

бюджетные показатели планируемого года, а также корректировки или разработки бюджетных проектировок на последующие годы прогнозного периода¹².

В 2007 г. в Бюджетный кодекс РФ были внесены изменения, в соответствии с которыми бюджет стал составляться не на один год, а на три года, точнее, на очередной финансовый год и плановый период¹³.

Как отмечается составителями изменений в БК РФ, в основу бюджетного планирования был положен широко известный в международной практике метод «скользящей трехлетки», при котором ранее утвержденные проектировки второго и третьего года трехлетнего периода становятся основой следующего бюджета с ежегодным добавлением к ним проектировок нового, третьего года¹⁴.

«Скользящая трехлетка» обеспечивает, с одной стороны, стабильность и предсказуемость бюджетных проектировок и, с другой стороны, возможность реагирования на меняющуюся ситуацию, реструктуризацию обязательств, реализацию новых приоритетов бюджетной политики.

Необходимо отметить, что в связи с финансовым кризисом, затронувшим в том числе Россию, трехлетнее бюджетное планирование было существенно ограничено.

В 2009 г. были приняты несколько законов, скорректировавших порядок утверждения бюджета в условиях кризиса. Бюджет продолжал утверждаться на очередной финансовый год и плановый период. Однако было приостановлено действие норм, требующих детализации такого утверждения (утверждения по подразделам, целевым статьям и т.д.).

Кроме того, законодателю была предоставлена возможность отмены показателей, утвержденных на плановый период в случае снижения прогнозируемого объема доходов более чем на 15 %. В 2009 г. указанная норма была применена, в апреле 2009 г. были отменены показатели федерального бюджета на 2010, 2011 гг.

Сейчас предпринимаются попытки восстановления трехлетнего бюджетного планирования, а также более полного распространения этого подхода в отношении бюджетов субъектов РФ и местных бюджетов.

¹² Концепция реформирования бюджетного процесса в Российской Федерации в 2004–2006 годах : утверждена Постановлением Правительства РФ от 22 мая 2004 г. № 249.

¹³ Следует отметить, что субъекты РФ и муниципальные образования вправе сами определить, переходить ли на такой порядок утверждения их бюджетов или утверждать бюджет лишь на очередной финансовый год бюджетов на три года либо на очередной финансовый год (с составлением среднесрочного финансового плана).

¹⁴ См.: Пояснительная записка к проекту Федерального закона «О внесении изменений в Бюджетный кодекс РФ в части регулирования бюджетного процесса и признании утратившими силу отдельных законодательных актов Российской Федерации». Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

Р а з д е л II. Проблемы бюджетного права

Наблюдается тенденция распространения на субфедеральные уровни принципов бюджетирования, ориентированного на результат. Основные подходы закреплены в Концепции межбюджетных отношений и организации бюджетного процесса в субъектах Российской Федерации и муниципальных образованиях до 2013 года¹⁵.

Таким образом, реформирование правового регулирования расходов бюджетов осуществляется в отношении как отдельных бюджетов, так и бюджетной системы в целом. При этом в последнее время наметилась тенденция к унификации бюджетно-правового регулирования и созданию единых подходов для всех уровней бюджетной системы.

¹⁵ См.: Концепция межбюджетных отношений и организации бюджетного процесса в субъектах Российской Федерации и муниципальных образованиях до 2013 года.

ТЕРРИТОРИАЛЬНЫЕ МУНИЦИПАЛЬНЫЕ ОБРАЗОВАНИЯ, ИХ ИМУЩЕСТВЕННАЯ И ФИНАНСОВАЯ САМОСТОЯТЕЛЬНОСТЬ¹

Х. Маркова

JUDr., PhD

Карлов университет, Прага

Абзац 3 статьи 101 Конституции Чешской Республики гласит: «Территориальные образования местного самоуправления являются общественно-правовыми корпорациями, которые могут иметь свое имущество и хозяйствуют по собственному бюджету».

Содержание нашей статьи направлено на более подробное толкование указанной статьи Конституции с целью реализации конституционных требований в действующие нормативные правовые акты Чешской Республики.

Общественно-правовые корпорации

Общественно-правовая корпорация представляет собой организованный ее членами субъект публичного управления, наделенный полномочием самостоятельно исполнять общественные задания. Для членства в территориальной корпорации решающим условием является постоянное место жительства физических лиц, юридический адрес местонахождения или территории действия правомочий корпорации юридических лиц. Классическим примером такого типа общественно-правовой корпорации является селение в смысле закона о селениях или область в смысле закона об областях.

Круг заданий, определенных в рамках государственной власти территориально-муниципальным образованиям самоуправления и основывающихся на расходовании финансовых средств, устанавливается:

с учетом компетенции, присущей государству;

в пределах самоуправления между отдельными территориальными образованиями.

Разделение компетенций в результате исторической эволюции и политического устройства государства – дело принципиальности, целесообразности и экономии. Государство обеспечивает те задания, финансирование которых соответствовало бы одинаковому уровню на всей территории согласно принципу: единые налоги = единые услуги. Существуют задания, исполнение которых закреплено как за государством, так и за органами самоуправления, с которыми, однако, лучше справляются органы самоуправления. Если самоуправление понимать в качестве местного внутри государства, то потом с целью сохранения государства ему вменяются, в

¹ Настоящее эссе было разработано при финансовой поддержке и в рамках исследовательского проекта юридического факультета Карлова университета в Праге, зарегистрированного за № MCM 0021 620 804 под названием «Перемены права на горизонте 3-го тысячелетия – корни, исходные точки, перспективы».

Раздел II. Проблемы бюджетного права

первую очередь, все задачи, относящиеся ко всей государственной территории и населению в целом, затем такие задания, которые нуждаются в едином регулировании на всей территории государства. Как правило, государству передаются те дела, финансовая нагрузка которых не под силу местному самоуправлению. Необходимо взаимодействие в разделении заданий и кооперации в целях целесообразности и экономии.

Наряду с территориальным суверенитетом, связанным с исполнением общественной власти, до определенной меры существует и суверенитет финансовый, т.е. право создавать собственные финансовые средства для исполнения поставленных задач и возмещения затрат по ним. В принципе единицы самоуправления должны бы возмещать свои расходы за счет ресурсов, получаемых на своей территории. Но если исполнительная власть в государстве распределена между большим количеством публичных субъектов, то в отношении физических и юридических лиц, которые могут предоставить средства, имеется больше кредиторов. Из их конкуренции проистекает, не установлено ли такое взаимоотношение между данными субъектами, что физические и юридические лица могут оказаться под угрозой перегрузки. В этих целях необходимо наличие правовой нормы, разграничитывающей требования государства, с одной стороны, и всех территориальных образований самоуправления – с другой. С учетом того факта, что единицы самоуправления в большинстве своем подчинены государству, регулирование зависит от того, в какой мере их финансовый суверенитет ограничивается состоянием финансов государства.

Под «финансовым хозяйствованием селений и областей» подразумеваются действия, направленные органами селений или областей на обеспечение средств для успешного исполнения порученных им публичных заданий.

На современном этапе полная экономическая самостоятельность территориальных образований нереальна и необходимые финансовые средства в территориальные бюджеты поступают из центральных бюджетов или из специальных фондов. Уйти от процесса распределения между уровнями исполнительной власти не представляется возможным.

Местное самоуправление и Европейская хартия

Х. Маркова. Территориальные и муниципальные образования...

133

В Европе финансовые источники местных сообществ полагаются одной из основных гарантий исполнения задач местных самоуправлений. Данная проблематика нашла отражение в Европейской хартии местного самоуправления (далее – Хартия), принятой в 1985 г. Она представляет собой генеральный международный договор с возможностью последующего присоединения государств. Хартия вступила в силу в 1988 г., но только с 1 сентября 1999 г. ее действие было отнесено к нашей республике².

Основополагающим началом в Хартии считается возможность свободного распоряжения приобретенными сообществом ресурсами, распределение средств в пользу нуждающихся в финансах местных сообществ

² Сообщение министра иностранных дел, опубликованное за № 181/1999.

и вероятность предоставления дотаций из центра, которые не должны влечь за собой ограничение базисной свободы местных органов. Наряду с этим существует вопрос о степени свободы местных органов сообществ в ходе распоряжения финансовыми средствами, им предоставляемыми (как бы не пришлось ее ограничивать) и о том, в каком порядке заставлять исполнительных субъектов вести себя ответственно при расходовании финансовых средств.

Взаимосвязь между ресурсами и ответственностью, предусмотренной в Конституции, приводится в качестве принципа, подлежащего четкому соблюдению. Ответственность по решениям имущественных и финансовых дел несут представительные органы, формирующиеся на основе выборов. Злободневной проблемой является вариант того, как выполнить обязательства, навязанные местному самоуправлению в результате неправильного решения в один избирательный период и которые переходят после выборов на новый представительный орган, – вопрос сложный для данной территории.

По действующему законодательству Чешской Республики государство не несет ответственности за хозяйствование и обязательства областей и селений, если не возьмет их на себя на договорных условиях. Законом исчерпывающим образом установлено исключение гарантий выполнения обязательств за других лиц и дополнено обязанностью провести контроль за хозяйствованием путем анализа хозяйствования за прошлый календарный год³. Ответственность за принятие мер по имуществу на данной территории несет избранный орган этой самоуправляющей единицы.

Хартия гласит о том, что хотя бы часть финансовых ресурсов местного сообщества должна получаться от местных налогов и сборов, ставку которых органы местного самоуправления в рамках закона вправе определить. Дело касается принципа частичной налоговой автономии, которая в Чешской Республике проведена в жизнь только в ограниченной мере. Гибкость источников, приводимых далее в Хартии, означает не только то, что местное сообщество хозяйствует с определенными налогами и сборами, но и у него есть возможность использовать другие источники, например возвратные, какими в договорном порядке являются обеспеченные ссуды, кредиты, возвратные финансовые пособия или выручки от продажи собственных облигаций.

Финансовая защита довольно слабых местных сообществ, коррекция несоразмерного распределения потенциальных финансовых источников и финансовой нагрузки не должны ограничивать свободное усмотрение, которое органы местного сообщества в рамках своей ответственности могут применять. Принцип солидарности означает, что доходы бюджета по статьям на одном уровне (селений, областей) практически одинаковые, и в регионы поступают доходы в зависимости от численности населения.

Возможность местных сообществ выходить на рынок капитала в Чешской Республике существует, и местные сообщества могут взять деньги

Раздел II. Проблемы бюджетного права

на рынке капитала, если будут способны погашать долг за счет своих доходов. При этом соблюдение предусмотренных государством бюджетных и учетных правил никак нельзя считать вмешательством в финансовую автономию регионов.

Имущество территориальных муниципальных самоуправлений и распоряжение им

Имущественная собственность является экономической предпосылкой существования территориального самоуправления. В результате хозяйствования на базе имущества поступают доходы в бюджет территориального образования. Порядок использования доходов решают исполнительные органы селений и/или областей, которые подотчетны гражданам, избравшим их в органы самоуправления, и с этого момента возложили на них данную задачу.

С 1950 г. имущество нынешних образований самоуправления не было определено вообще (национальные комитеты в то время не обладали положением самоуправления). Только в Конституции, принятой в 1990 г., вновь было закреплено местное самоуправление и созданы условия для возобновления коммунального имущества. Несмотря на то, что законы гарантировали селениям доступ к имуществу ранее, фактическое проведение в жизнь института собственности начато в 1991 г., когда был принят закон №172/1991, содержащий перечень предметов, передаваемых из имущества Чешской Республики в имущество селений⁴. Относительно областей это произошло в 2000 г.⁵

Имущество селения и области необходимо использовать целесообразно и экономно в соответствии с интересами и задачами селения и области на базе наделенной законом компетенции. Местные самоуправления могут распоряжаться имуществом, т.е. вправе его продать или перевести третьему лицу, но они должны соблюдать предусмотренные законом условия. Кроме установленных законом исключений, ни селение, ни область не должны давать гарантии по обязательствам физических и юридических лиц. Продажи и аренды имущества прямо относятся к приходной части бюджета селения. От продажи имущества, например, зависит реальность и установка сметы в приходной части бюджета, хотя при утверждении бюджета еще не ясно, будет ли имущество продано или сдано в аренду и по какой цене.

135

Хозяйствование по собственному бюджету

С точки зрения всего общества желательно, чтобы собственную базу селений и областей (а тем самым и самую высокую меру финансовой окупаемости муниципалитетов) образовывали такие доходы, на которые территории могут влиять своей деятельностью и которые равномерно

⁴ Закон № 172/1991 О переводе некоторых предметов из имущества Чешской Республики в собственность селений, в редакции последующих изменений.

⁵ Закон № 57/2000 О переводе некоторых предметов, прав и обязательств из имущества Чешской Республики в имущество областей, в редакции последующих изменений.

распределены в отношении нужд муниципалитетов. Далее это должны быть доходы, до определенной меры прогнозируемые (т.е. имеется возможность над ними работать в ходе составления бюджета) и получение которых не слишком трудоемко административно.

Самую значимую часть доходов территориальных самоуправлений, которая устанавливает рамки бюджетной экономики, составляют доходы налоговой природы. Речь идет о налогах, полная выручка от которых (или их часть) по особому закону определяется в бюджеты селения или области. В эти поступления в бюджет входит также выручка от местных сборов, которая изымается за действия, проводимые муниципалитетом, причем выручка вносится в бюджет полностью. Административные сборы можно также включить в доходы от собственной административной деятельности.

Равномерное развитие культурного уровня отдельных территориальных образований было бы поставлено под угрозу, если бы базировалось только на налоговой и другой доходности. Все территориальные муниципальные образования в государстве работают на пользу общественных интересов и с государством их объединяет данная цель. При сложившейся неблагоприятной ситуации на местах государство за счет своих ресурсов предоставляет им помошь.

Налоги, выручка от которых распределяется между большим количеством звеньев бюджетной системы, обозначаются как распределительные. У данных налогов государство определяет основные элементы правовой конструкции и процент выручки, который относится к определенным статьям бюджетной системы. Селения не могут непосредственно на этот доход оказать влияние. Налогами управляют финансовые службы (т.е. государство), селения и области не несут при этом никаких затрат. Выгода системы взимания налогов посредством государства – пониженная трудоемкость для их получателя. Доверенными налогами называются такие, выручка от которых или их часть поступает в бюджет того селения, на территории которого они были взяты.

Увеличение доходов от налогов муниципалитет может обеспечить в силу повышения численности налогоплательщиков данного налога или за счет использования коэффициентов, на размер которых вправе повлиять.

Доходы муниципальных бюджетов в 2010 г. составляют:

а) полная выручка от налога на недвижимость и полная выручка подоходного налога юридических лиц (в случаях, когда плательщиком является соответствующее селение);

б) 21,4 % общегосударственной валовой выручки подоходного налога юридических лиц с определенными исключениями (например, если налог взимается отчислением по специальной ставке), одинаковая часть налога на добавленную стоимость и подоходного налога физических лиц (в данном случае существует еще более подробное перераспределение).

Каждая область получает процент, предусмотренный законом от процентной части общегосударственной валовой выручки данного налога.

Раздел II. Проблемы бюджетного права

Доходы от налогов отдельных областей составляют:

- а) полная выручка подоходного налога юридических лиц (если плательщиком выступает соответствующая область);
- б) 8,92 % общегосударственной валовой выручки налога на добавленную стоимость, подоходные налоги юридических лиц и подоходные налоги физических лиц (с определенными исключениями и более подробным перераспределением).

Далее доходы в бюджет образуют и такие доходы, которые можно обозначить как невозвратимые и неналоговые. Их отличает то, что они образуются не в силу какой-либо законной обязанности, а за счет определенных активов селения, области или других субъектов в пользу селения или области. К неналоговым доходам территориальных бюджетов относятся доходы от собственной предпринимательской деятельности (выручки от имущества, доходы от собственного хозяйствования или хозяйствования субъектов, которые их учредили или установили), доходы от внебюджетных фондов, сборы по пользованию, доходы от вида санкций и остальные неналоговые доходы – т.е. случайные, нерегулярные. В эту группу входят также и переводы средств из собственных денежных фондов.

Доходы от предпринимательства в развитых странах по традиции являются доходом в бюджеты территориального самоуправления и относится к ним, например, прибыль местных предприятий, доля в прибыли предприятий от имущественных взносов муниципалитета, доход с аренды или продажи коммунального имущества, доход от торговли ценными бумагами.

К собственным неналоговым доходам в бюджеты селений или же вышестоящих территорий самоуправления можно отнести доходы, которые поступают в бюджет селения из других целевых денежных фондов селений или вышестоящих территорий самоуправления (например, из резервного фонда, который образовался в прошлом за счет избытков текущего бюджета). В частности, на случай угрозы дефицита экономики или обеспечения чрезвычайной нужды органы самоуправления могут использовать в целях пополнения доходов именно эти финансовые средства, если их образуют.

Селения в качестве единиц (субъектов) местного самоуправления исполняют наряду с наложенной на них компетенцией и делегированную компетенцию (часть правомочий государственного управления). Делегированная компетенция селений по существу представляет собой децентрализованное государственное управление, доверенное органам муниципалитета в законном порядке согласно постановлению ст. 105 Конституции Чешской Республики. Муниципалитет при выполнении делегированной компетенции выступает в качестве исполнительного органа государства, его деятельность носит подзаконный, исполнительный и распорядительный характер. Исполняя делегированную компетенцию, он таким образом помогает государству выполнять его компетенции и правомочия, причем в объеме, предусмотренном законами, должен руководствоваться не только правовыми предписаниями, а также постановлениями Правительства и директивами центральных административ-

ных органов. На исполнение им делегированной компетенции поступает пособие из государственного бюджета, предназначенное на частичное возмещение затрат, связанных с исполнением дел государственного управления путем территориальных органов селений, городов и областей. Метод определения размера пособия на исполнение действий государственного управления селениям входит в качестве приложения к закону о государственном бюджете соответствующего года. Это своего рода дотация, предоставляемая муниципалитетам.

Дотации считаются невозвратно предоставленными средствами в том случае, если получатель выполнит условия их предоставления, и у него не возникнет никакого обязательства в отношении государства. Эта форма – значимый источник доходов территориальных самоуправлений, поскольку государственный бюджет в отношении как областных бюджетов, так и бюджетов селений предусматривает перечисление определенной части финансовых средств в форме дотаций в бюджеты регионов. Областной бюджет также относится к бюджетам селений.

Следует напомнить о возможности селений и областей использовать средства возвратного характера, т.е. те, которые после истечения определенного срока они должны вернуть. Данные финансовые средства предоставляются в форме кредитов у кредитных организаций, ссуды от других субъектов или возвратных финансовых пособий. Доходом бюджета могут быть и выручки от ценных бумаг, эмитированных муниципалитетом, – коммунальных облигаций. Относительно приведенных доходов территориальные органы впредь должны рассчитывать на то, что для их возврата надо обеспечить объем ресурсов в последующем периоде (выразится это на стороне расчетных расходов в будущем). Возвратные доходы, как правило, обременены процентом, который негативно влияет на экономику территориальных образований. С учетом того факта, что размер задолженности территориальных образований оказывается на размере задолженности всего государства, задолженность в большинстве стран регулируется.

Разнообразные источники финансирования предоставляют селениям и областям возможность исполнения ими доверенных заданий. Возмещение потребностей зависит от определения сферы расходов, которые селения и области должны погасить за счет своих доходов. В бюджете, утвержденном представительными органами селений/областей на данный год, определяется не только предполагаемый объем доходов, но также и круг расходов, подлежащих погашению. На ход составления бюджета влияет масштаб законных расходов на прогнозирование исполнительными органами планов развития данной территории. Конкретный процесс расчетного хозяйствования и приобретения ресурсов на погашение определенных расходов не всегда согласуется с намерениями и составленным бюджетом. В таком случае необходимо внести поправки в бюджет, которые повлияют на результат расчетного хозяйствования в данном году. Целью расчетного хозяйствования должно быть максимальное использование имеющихся ресурсов для удовлетворения возможно большего объема потребностей населения данной территории.

**TREASURY BONDS IN TERMS OF THE PUBLIC FINANCE ACT
OF 27 AUGUST 2009**

Z. Ofiarski

Prof., PhD

Szczecin University, Higher School of Public Administration in Szczecin

1. The issue of bonds as treasury securities

The treasury bond is a type of a treasury security, where the Treasury states that it shall be a debtor of such security's owner and shall make itself obliged to fulfill in the owner's favor a specific performance of financial or non-financial nature¹. The provisions of the Public Finance Act do not provide a full list of all the treasury securities types, but only their basic categories, such as treasury bonds, treasury bills, treasury savings security.

The essence of the treasury security is an obligation made by a specific entity, which is the Treasury to a specific performance. The Treasury shall be bound with an owner of such security with an agreement of a claim nature. An obligatory condition of issuing treasury securities is the need to finance broadly defined loan needs of the State budget and the obligation to manage the Treasury debt².

In scope of the issue of time the treasury bonds shall be included in the category of long-term securities, since unlike treasury bills they are issued for periods exceeding 1 year. The definitions of short-term and long-term treasury securities included in the Public Finance Act are adapted to the solutions applied in the European System of National and Regional Accounts ESA'95³.

The type of the performance to be made by the Treasury under the State's obligation enables recognition of treasury securities (including bonds) with financial benefits (they may be issued or written exclusively by the Finance Minister) and non-financial (issued by a minister competent for the Treasury issues upon mutual agreement with the Finance Minister). The treasury securities are issued by the Finance Minister upon mutual agreement with a minister competent for the Treasury issues in the situation where they refer to benefits entitling to specific nonfinancial benefits in exchange for the treasury securities. In each case the Treasury has unlimited liability for the obligations resulting from the issued or written treasury securities. However it should be underlined that servicing the Treasury debt resulting from the issued treasury securities is carried out from the State budget.

¹ See: Article 95 of the Public Finance Act of 27 August 2009 (Dz.U. Nr 157. Poz. 1240).

² Frątczak J. Istota skarbowych papierów wartościowych // Przegląd Prawa Handlowego. 2005. Nr 8. P. 43.

³ European System of National and Regional Accounts, implemented with the regulation of the Council of the European Community. 1996. No. 2223/96. 25 June.

The principal performance consists in the return of the borrowed amount after the expiry of the issuance period. The returned amount shall be equal to the nominal value of the securities whereas ancillary performance usually consists in the payment of the percentage rates calculated from the nominal value of the security. The realization of the principal performance of financial nature consists in the redemption of the security according to its nominal value or higher e.g. increased by the capitalized interest. The ancillary performances may be of financial nature (payment of interests, discount) or non-financial (the Public Finance Act does not provide even examples of such performances, however they could be, for example the bonds owners' preference in purchase of specific goods, the right to participate in limited tenders, conversion of the bonds into other securities offered by the Treasury).

Article 100 of the Public Finance Act defines a treasury bond as a security offered for sale in the country or abroad, bearing interest in the form of a discount or interest. Treasury bonds are put on sale on the primary market: with a discount or according to the nominal value or exceeding the nominal value, and afterwards they are redeemed after the expiry of their issue period. Therefore, the following features of the treasury bonds may be listed:

- accepted sale offer without territorial limitations (may be traded both in the country and abroad),
- applied restrictions related to the market category (sale exclusively on the primary market),
- freedom of fixing the issuance values (below the nominal value, i.e. with a discount, according to the nominal value or above the value),
- payment against the Treasury's usage of the funds received by means of the issuance of the treasury bonds (discount or interest). It is doubted if the discount could be considered a form of interest⁴, since the Public Finance Act includes a phrase "interest in the form of a discount". However the discount amount should be expressed in per cents, similarly to the stipulation included in the Article 92 of the Public Finance Act, according to which the discount on the securities issued by the local government units may not exceed 5 % of their nominal value.

2. Treasury Bonds Issuance Conditions

The provisions of the Public Finance Act include only general conditions addressing individual categories of treasury securities, therefore also treasury bonds, i.e. referring to benefits of financial and non-financial natures, traded in the country or abroad, giving their purchaser benefits in the form of interest or a discount.

On the grounds of Article 97 of the Public Finance Act the Finance Minister is authorized to determine issuance conditions in relation to a given type of treasury securities. In legal guidelines considering the contents of the

⁴ Finanse publiczne. Komentarz praktyczny / red. E. Ruśkowski, J. Salachna. Gdańsk, 2007. P. 293.

Раздел II. Проблемы бюджетного права

ordinance only typical issuance conditions are provided (e.g. unitary nominal value, issuance currency, sale regulations and mode). The conditions should be determined given consideration to the necessity of optimum satisfaction of the State budget's loan needs as well as efficient management of the Treasury debt.

The agreed actions of two ministers, i.e. the Finance Minister and the minister competent for the Treasury issues, are required by the legislator for issuing a regulation determining treasury securities issuance conditions related to financial benefits giving the right to non-financial benefits in exchange for the treasury securities. The Public Finance Act provides only examples of the most typical issuance conditions, which need to be precisely regulated in an ordinance (e.g. issuance currency, regulations on and mode of the treasury securities' sale). According to the generally formed directive, determination of the treasury securities issuance conditions after consideration of the necessity of efficient management of the Treasury's debt and assets.

During the validity period of the Public Finance Act of 30 June 2005⁵, 6 ordinances regulating the issuance conditions of a given type of treasury securities were issued (5 were related to the treasury bonds and 1 was related to the treasury bills). The secondary legislation based on the previous Public Finance Act have to be kept in force until the new secondary legislation shall be issued based on the presently valid Public Finance Act, however no longer than until 31 December 2010⁶. This regulates the issuance conditions of the following treasury bonds:

- assigned to the conversion of the Treasury's obligations⁷,
- offered for retail sale⁸,
- offered abroad⁹,
- offered for tenders¹⁰,
- giving right to specified non-financial benefits¹¹.

The treasury bonds assigned for the conversion of the Treasury's obligations may be issued particularly as bonds with floating and fixed percentage

⁵ Dz.U. Nr 249. Poz. 2104 as amended.

⁶ See: Article 119 of the Public Finance Act Implementing provisions of 27 August 2009 (Dz.U. Nr 157. Poz. 1241).

⁷ Regulation of the Finance Minister on the conditions of the Issuance of the Treasury bonds assigned for the conversion of the Treasury obligations of 26 June 2006 (Dz.U. Nr 113. Poz. 775).

⁸ Regulation of the Finance Minister on the conditions of the Issuance of the Treasury bonds offered for retail sale of 26 June 2006 (Dz.U. Nr 113. Poz. 774).

⁹ Regulation of the Finance Minister on the conditions of the Issuance of the Treasury bonds offered abroad of 26 June 2006 (Dz.U. Nr 113. Poz. 773).

¹⁰ Regulation of the Finance Minister on the conditions of the Issuance of the Treasury bonds offered on tenders of 26 June 2006 (Dz.U. Nr 113. Poz. 772).

¹¹ Regulation of the Finance Minister on the conditions of the Issuance of the Treasury bonds giving right to specific non-financial benefits of 10 July 2007 (Dz.U. Nr 133. Poz. 926).

rates, indexed and zero-couponed. They are denominated in Polish currency or in currencies of OECD countries. A nominal value of a bond – determined in a letter of issue – shall be 100 units of the above mentioned currency or the multiplicity thereof. The issue shall take place on the date of converting the claims against the Treasury into the bonds. The value of the bonds' issuance shall be equal to the nominal value of the bonds acquired by means of the conversion. These bonds may be purchased by the entities being the Treasury debtors, on account of debts specified in the letter of issue, in accordance with the provisions resulting from the regulations of foreign currency transactions¹², financial instruments transactions¹³, public offer and the conditions of introducing the financial instruments to the organized transaction system¹⁴ and capital market supervision¹⁵. However, in a letter of issue the Finance Minister may stipulate that the bonds may be transferred exclusively between specific entities and the time period when the bonds shall be subject to transferability restrictions.

The bonds offered for retail sale, including saving bonds, shall be denominated in Polish currency or Euro. Their nominal value is specified in a letter of issue, provided that it is 100 PLN or 100 Euro or a multiplicity of the amounts. These are the bearer bonds. They may be purchased by residents or non-residents, being legal persons, natural persons or entities without legal personality in accordance with the provisions resulting from the regulations of foreign currency transactions, financial instruments transactions, public offer and the conditions of introducing the financial instruments to the organized transaction system and capital market supervision, subject to the limitations resulting from separate provisions.

1
2010. Выпуск | The treasury bonds issued as treasury securities may be acquired exclusively by natural persons, however in a letter of issue the Finance Minister may indicate that the treasury securities may also be acquired by associations, other social and professional organizations and foundations entered into a court register, and in case of non-residents, also entered into another official register. The Finance Minister may also indicate that the treasury securities may be transferred exclusively between natural persons.

142
The treasury bonds offered for sale on foreign capital markets may be issued as registered bonds or bearer bonds. They shall be denominated in currencies of OECD countries (the face value of such bond shall be 100 units of a currency or its multiplicity). The bonds' sale price, determined in a letter of issue may be lower, equal to or higher than the nominal value. The bonds shall bear interest according to fixed or floating interest rates. These shall

¹² Foreign Exchange Act of 27 July 2002 (Dz.U. Nr 141. Poz. 1178 as amended).

¹³ Trading in Financial Instruments Act of 29 July 2005 (Dz.U. Nr 183. Poz. 1538 as amended).

¹⁴ Public Offer of Financial Instruments Act of 29 July 2005 (consolidated text Dz.U. 2009. Nr 185. Poz. 1439).

¹⁵ Financial Market Supervision Act of 29 July 2005 (Dz.U. Nr 183. Poz. 1537 as amended).

Раздел II. Проблемы бюджетного права

be offered on the primary market by a manager of the issue consortium, which shall be formed of one or more banks, loan institutions or financial institutions. The consortium includes banks, loan and financial institutions, and their branches. On the primary market the bonds may be purchased by residents and non-residents, being legal persons, natural persons or entities without legal personality. If the bonds are assigned for the conversion of the Treasury's obligation, they may be acquired by the above specified entities being the Treasury debtors on account of debts specified in a letter of issue. The bonds may be transferred between the entities authorized to their purchase on the primary market.

The treasury bonds offered for sale at tenders are issued particularly as zero-couponed bonds, fixed bonds, floating rate bonds or indexed. They shall be acquired and divested at tender, with the exclusion of the situation when the Finance Minister, in order to manage the Treasury debt, shall sign an agreement with selected participants of the National Depository for Securities or other entities, awarding exclusive right to submit offers to purchase bonds or particular issues. The bonds are denominated in Polish currency or in Euro. The nominal value of one bond shall be 1000 units of the above mentioned currency or the multiplicity of such amount. These are bearer securities without a material form. They may be acquired by residents or non-residents, being legal persons, natural persons or entities without legal personality in accordance with the provisions resulting from the regulations of foreign currency transactions, financial instruments transactions, public offer and the conditions of introducing the financial instruments to the organized transaction system and capital market supervision.

The bonds giving right to specific non-financial benefits may be issued particularly as bonds: with floating or fixed interest rates, indexed or zero-couponed. They are denominated in Polish currency and the nominal value of one bond is 100 PLN or the multiplicity of such amount. They may be issued as registered bonds or bearer bonds. The bonds give the right to receive in exchange for them the Treasury's shares in companies and commercial partnerships. They may be purchased by residents and non-residents, being natural persons or legal persons, and the entities without legal personality. The bonds may be transferred between the above mentioned entities.

143

3. Treasury Bonds and the State Budget

The treasury securities may be issued or written with the debt limit, determined in the budget act. Starting from the year 2000, in successive years a high limit of debt increase at each year's end is being determined, which above all consists of: issuance and redemption of treasury securities in the country and abroad (at nominal value). The limits in particular budget years are as follows.

T a b l e 1

The debt increase limits in years 2000–2007

Year	National (in PLN)	Foreign (in PLN)	Dynamics (%)	
			national	foreign
2000	30.000.000.000	2.985.000.000	100,00	100,00
2001	45.000.000.000	4.700.000.000	150,00	157,45
2002	65.000.000.000	12.000.000.000	144,44	255,32
2003	60.000.000.000	23.000.000.000	92,31	191,67
2004	85.000.000.000	15.000.000.000	141,67	65,22
2005	80.000.000.000	20.000.000.000	94,12	133,33
2006	70.000.000.000	35.000.000.000	87,50	175,00
2007	70.000.000.000	35.000.000.000	100,00	100,00

Source: budget acts for 2000–2007.

Since 2008 two separate limits of national and foreign debt increase ceased to be determined. Instead there have been one general limit of such increase, which is presented below.

T a b l e 2

The debt increase limits in years 2008–2010

Year	Limit (in PLN)	Dynamic (%)
2008	70.000.000.000	100,00
2009	80.000.000.000	114,29
2010	120.000.000.000	150,00

Source: budget acts for 2008 – 2010

The dynamic debt increase is not fully reflected in the volume of the treasury securities issued each year, which is significantly higher than the limits represented in the table 1 and the table 2. The debt increase limit determined for each year in a budget act is an acceptable financial result between a present debt level from the last day of a year under report to such a debt in the next year. In such a period of time various operations take place, e.g. related to financing the state budget deficit, converting bonds with a shorter redemption period into the bonds with a longer redemption period, premature redemption of bonds. As a result of such actions the State's public debt, within the framework of which the Treasury's debt constitutes about 95 % (the majority of which results from the issuance of the treasury securities) is continuously being increased. In 2008 it was 597,8 billion PLN and in 2009 – 658,8 billion PLN. In 2010 it shall be 739,1 billion PLN. The further increase of the public debt is planned: in 2011 to the amount of 770,8 billion PLN and in 2012 to the amount of 816,1 billion PLN. This shall result in

Раздел II. Проблемы бюджетного права

exceeding consecutive safety thresholds of the State public debt to the gross domestic product (GDP) ratio. Prior to 2010, it was below 50 % i.e. the first acceptable threshold (correspondingly in 2008 the ratio was 47 % and in 2009 it was 49,8 %). However in 2010 it shall be 54,7 %, in 2011 and 2012 it shall be 54,5 % and 54,8 %. Thus there is a threat of exceeding the next safety threshold – 55 %.

In accordance with the provisions of the Public Finance Act the Treasury bears unlimited liability for the obligations related to the issued or written treasury securities. Nevertheless, since the Treasury in Poland is not financially separated from the State budget, the redemption of the treasury securities (including bonds) from their purchasers and the percentage payment are financed from the State budget funds. With the years the state budget's expenses for servicing the State budget's debt have been regularly increased: in 2008 it was 25,1 billion PLN (2 % GDP), in 2009 it was increased to 30,6 billion PLN (2,3 % GDP). In 2010 it shall be 34,9 billion PLN (2,6 % GDP), in 2011 – 40,7 billion PLN (2,9 % GDP) and in 2012 – 44,2 billion PLN (3 % GDP)¹⁶.

Poland's major problem is the State budget's deficit remaining high since 2000. It mostly results from continuously increased budgetary expenses and the lack of possibility to increase the efficiency of income received mainly from indirect taxes (VAT and excise duty). The structure of income sources and relatively low level of increasing gross domestic product as well as rapidly increasing public expenses form a crucial problem not only to the State budget, but also to the whole public finance sector in Poland. The following table presents the State budget's deficit amounts for the following years.

Table 3

The state budget deficit in years 2000–2010

Year	Deficit Amount (PLN)	Dynamics (%)
1	2	3
2000	15.400.000.000	100,00
2001	32.979.408.000	214,15
2002	40.000.000.000	121,29
2003	38.734.000.000	96,84
2004	45.299.273.000	116,95
2005	35.000.000.000	77,26
2006	30.546.716.000	87,28
2007	30.000.000.000	98,21

¹⁶ Strategia zarządzania długiem sektora finansów publicznych w latach 2010–2012 / Ministerstwo Finansów. Warszawa, 2009. P. 5.

T a b l e 3

1	2	3
2008	27.090.641.000	90,30
2009	27.186.307.000	100,35
2010	52.214.216.000	192,06

Source: budget acts for 2000–2010

Financing the State budget deficit is not the only prerequisite for conducting consecutive issuances of treasury securities, although they are frequently used as an instrument to finance loan needs of the State budget¹⁷. Above all the financial crisis, started in 2008, caused an increased interest in the issuance of the treasury securities as an instrument enabling financing the continuously increasing public expenses. In Poland, more and more important problem is the financial balance of the pension and health care security system. For this reason the State budget's expenses are being increased – just in the year 2010 the compulsory social insurance system will receive a subsidy from budgetary sources amounting to 70 billion PLN. In the following 5 years the amount of approximately 360 billion PLN is planned to be transferred in the same form. The increase of the Treasury debt servicing costs (financed from the State budget) are expected to increase, which is, among others, related to high percentage rates of treasury bonds, the necessity to roll over (refinance) the debt made in previous years¹⁸, the necessity to finance continuously increasing debt of the Social Insurance Fund¹⁹.

In 2009, the first safety threshold (50 %) of the state public debt to the gross domestic product ratio was not yet exceeded, since the debt amount – due to relocations – would not take into account contributions transferred to open-end pension funds and loans provided from the National Road Fund. However the state budget's loan needs in 2009 required as much as 155 billion PLN and in 2010 also a large amount of 121 billion PLN. In 2009 the highest increase rate of the loan needs was observed in social securities' sector (by 151 % i.e. by 4,2 billion PLN), in local government sector (by 40 % i.e. by 11,2 billion PLN) and in the state sector (by 10 % i.e. by 56,8 billion PLN). According to the prognoses of the European Commission in 2011 the public debt in Poland may be 61,3 % of GDP, whereas according to the International Monetary Fund not before 2014 the debt will be at the level of 62 % of GDP²⁰. In each case it would mean exceeding the final safety threshold (60 %)

¹⁷ Ofiarski Z. Prawo finansowe / wyd. C. H. Beck. Warszawa, 2007. P. 115.

¹⁸ Gołębowski G., Bartkowiak-Marchewka K. Kryzys finansowy – wybrane zagadnienia. Biuro Analiz Sejmowych. Warszawa, 2009. P. 50.

¹⁹ Prognoza wpływów i wydatków Funduszu Ubezpieczeń Społecznych na lata 2009–2013 // ZUS. Warszawa, 2007.

²⁰ Glapiak E. Zadłużenie rośnie szybciej niż gospodarka // Rzeczpospolita. 2010. Nr 76. P. B1.

Раздел II. Проблемы бюджетного права

specified in the Constitution of the Republic of Poland²¹, therefore the situation would make it impossible to meet Maastricht Treaty²² criteria conditioning the Poland's admission to the area of common Euro currency.

4. Legal Instruments Supporting Loan Needs Financing of the State Budget

There are standardizations introduced to the Public Finance Act, which despite increasing loan needs of the state budget and related necessity to make public debt and bearing costs of its servicing, should enable safe management of the debt. The debt structure formation shall aim at the generation of the possible small costs within the long time horizon with an acceptable risk level.

In accordance with the Article 48 of the Public Finance Act, units of the public finance sector (with the exception of the public authority organs, budget entities and local governments' budgetary units) may invest available funds, with the exclusion of the funds received from budget subsidies:

- in treasury securities,
- in bonds issued by local government units,
- on bank accounts in banks with their registered office on the territory of the Republic of Poland.

The limitation of the possibility to invest their available funds by the units of public finance sector, among others in treasury securities serves the major purpose, which is financing loan needs of the State budget. Thus the interest of individual units has been subordinated to the general interest.

Provisions of the Article 48 of the Public Finance Act are related to the provisions of the Article 49 thereof, which provides that the units of public finance sector (with the exclusion of the local government units and their associations) may not obtain, acquire or purchase shares of companies or purchase bonds issued by entities other than the Treasury or local government units, and shares of cooperatives, unless otherwise stipulated in a separate act. The prohibition resulting from the Article 49 of the Public Finance Act shall channel the possibility of investing available funds by the units of public finance sector in the instruments specified in the Article 48 of the Public Finance Act.

5. Final Remarks

Z. Ofiarски. Treasury Bonds in terms of the Public Finance Act...

147

The legal regulations applied in the Public Finance Act, on the one hand create conditions for financing loan needs of the State budget by means of, among others, acquisition of financial means from the issuance of the treasury securities, and, on the other hand, they should protect against exceeding the maximum limit of the State public debt set at the level of 3/4 of the value of a yearly GDP. The provisions arising from the Public Finance Act in the

²¹ The Constitution of the Republic of Poland of 2 April 1997 (Dz.U. Nr 78. Poz. 483 as amended).

²² European Union Maastricht Treaty of 7 February 1992 (Dz.U. 2004. Nr 90. Poz. 864/30 as amended) – binding in Poland from 1 May 2004.

scope result from Poland's respecting a European Union's standard, resulting from the Treaty establishing European Community and from the protocol on the excessive deficit procedure, attached to the Maastricht Treaty. Public debt and deficit are accepted, however those should remain within specified limits effective for the member states of the European Union, i.e. for the deficit 3 % in relation to a yearly gross domestic product, and for the public debt – 60 % of the GDP²³.

Since 1 January 2010 i.e. from the present Public Finance Act's enforcement date, the period of the prepared strategy of the Treasury debt management has been exceeded from three to four years. This is the basic document of the public debt management policy in Poland. It consists of two parts: the first contains the strategy of the Treasury debt management, the other contains the strategy of influencing the public debt²⁴. In view of the contents of the strategy, which is not fully specified, this document is of a multiaspect nature: reporting, control, analytical, managing and prognostic²⁵. The strategy should take into consideration, in particular:

- the debt management conditions related to macroeconomic stability of the economy,
- the analysis of the State's public debt level,
- prognoses for the State's public debt level and the Treasury debt,
- prognoses for the costs of the Treasury debt servicing,
- debt structure formation,
- prognoses and the analysis of unmatured obligations by way of the Treasury guarantees.

The present strategy is aimed at the reduction of the debt service costs in the long term period with the applied limitations considering the level of: refinancing risk, currency risk, percentage rate risk, the State budget liquidity risk, other risks (especially loan and operating risks), spreading the debt servicing costs in time. One of the partial goals is reaching an average maturity of the national debt at the level of 4.5 years, and of the foreign debt at the level of 8,4 years. Under the present Public Finance Act, the Long-Term Finance Plan of the State has been introduced to the Polish public finance system.

2010. Выпуск 1

148

The document is prepared for the period of 4 years and defines directions of the financial policy of the State. In modern science long-term planning is considered to be a crucial tool for modern management of public finances. It is also present in the financial economy of the European Union, thus it was justified to adopt a similar system in Poland²⁶. The Long-Term Finance Plan of the State, divided into individual budget years, determines, among others,

²³ Borodo A. Gospodarka budżetowa państwa. Toruń, 2004. P. 106.

²⁴ Lipiec L. Comment on the Public Finance Act of 30 June 2005 // LEX/EI. 2008. P. 210.

²⁵ Finanse publiczne. Komentarz praktyczny // red. E. Ruśkowski, J. Salachna. Gdańsk, 2007. P. 241.

²⁶ Justification of the Public Finance Bill – druk nr 1181 Sejm RP VI kadencji.

Раздел II. Проблемы бюджетного права

the amount of the State's public debt and the prognosis of the State budget expenses, including the expenses for the public debt servicing. This plan gives grounds for the preparation of a budget bill for a following budget year.

Financing the State budget loan needs with the treasury securities and the related increase of the Treasury debt have been the notions accompanying the political and economic transformation in Poland since 1989. The treasury securities are above all purchased by entities of non-banking sector (approximately 50 %), whereas commercial banks amount at over 30 % of the securities purchasers. The third major group of the treasury securities purchasers are foreign investors (their share amounts to approximately 14 %)²⁷.

²⁷ Chadała P. Udział sektora bankowego w finansowaniu deficytu budżetowego i dłużu publicznego w latach 1998–2002 // Reforma sektora finansów publicznych – wybrane problemy, praca zbiorowa / pod red. A. Pomorskiej i M. Pypecia. Radom, 2003. P. 11.

Раздел III ПРОБЛЕМЫ НАЛОГОВОГО ПРАВА

НАЛОГОВОЕ ПРАВО И СОВРЕМЕННОЕ ПРАВОПОНИМАНИЕ

М. Ивлиева

кандидат юридических наук, доцент

Московский государственный университет им. М. В. Ломоносова

Если рассматривать правовую систему как целостный комплекс правовых явлений и процессов (позитивное право, правообразование, реализация права, правоотношения, правосознание), складывающийся в результате их взаимосвязи и взаимодействия и характеризующий юридическое воздействие на общественную жизнь¹, то состояние современной российской правовой системы можно охарактеризовать как кризисное. Особенно ярко этот кризис находит свое выражение в представлениях о праве, в состоянии позитивного права и, конечно, реализации права. Обратиться к проблемам методологии современной науки финансового права автора данной статьи заставила работа С. С. Алексеева «Восхождение к праву»². В данном труде мэтр российского правоведения дает системное изложение основных проблем теории права, в том числе проблемы правопонимания в современной юридической науке. Указывая на противоречивое положение юридической науки в России, да и во всем мире, С. С. Алексеев делает горький вывод о том, что «неизмеримо страшное, случившееся за последнее время, – это наряду с иными нашими человеческими бедами, горькая плата нынешней юриспруденции за пренебрежение к высокой юридической материи. А значит, и ко всему главному, что может быть отмечено в отношении юриспруденции в качестве высокого человеческого предназначения»³. Обидные слова, но за ними – боль ученого, отдавшего жизнь правовой науке, стремящегося поставить ее в один ряд с другими отраслями, рассматривающими право с общенаучных позиций, которые характерны для естественных и технических наук.

За последние десять лет в российской литературе не проводилось крупных дискуссий по проблемам правопонимания, понятия права. Но в памяти многих правоведов, в том числе и автора настоящих строк, осталась грандиозная дискуссия, развернувшаяся на страницах журнала

¹ См.: Сорокин В. В. К понятию правовой системы // Правоведение. 2003. № 2. С. 4–14.

² См.: Алексеев С. С. Восхождение к праву : поиски и решения. М., 2002.

³ Там же. Предисловие ко второму изданию.

Раздел III. Проблемы налогового права

«Советское государство и право» в 1979 г. Эта дискуссия отразила существующие в российской правовой науке различия в понимании права, она показала, что помимо нормативного определения понятия права, большая часть российских ученых выделяют и более широкое понятие. В связи с этим хотелось бы обратиться к высказыванию В. А. Туманова о том, что «если речь идет об общем определении права, то последнее никак не может быть сведено лишь к системе норм, установленных или санкционированных государством»⁴. Такой подход к правопониманию, безусловно, отличался от эстетико-нормативистского правопонимания, безраздельно господствовавшего в советской теории права. В результате состоявшейся дискуссии научная общественность СССР увидела многообразие существующих взглядов по таким вопросам, как природа, сущность и формы права. Дискуссия, развернувшаяся между теоретиками права, казалось бы, не имела и не имеет никакого отношения к проблемам отраслевых правовых наук. Однако и в науке финансового права на рубеже двух веков появились исследования, авторы которых наряду с традиционными для российской юридической науки методами познания избрали естественное право в качестве методологической категории.

Проблемы правопонимания в современный период во многом определяются общей политической действительностью России. Ориентация в начале 90-х гг. на построение правового государства по образцу западного, утверждение индивидуалистических ценностей породили соответствующие правовые концепции, ориентированные на установление соответствие права и закона, на общую либерализацию правовых взглядов. Этот процесс нашел свое выражение в широком распространении идей естественного права, их имплементации в существующую правовую систему России последнего десятилетия XX в.

В правоведении присутствует многообразие взглядов по вопросу о таком явлении, как естественное право. При всех различиях в интерпретации данного явления особый интерес представляет взгляд на естественное право как на категорию методологического порядка, в основе которого – действительная роль естественного права как реального факта социальной действительности. Рассмотрение естественного права как методологической категории привносит в науку именно то, что призвана дать методология – общий подход к явлениям правовой действительности, философское видение правовых явлений⁵. Применение естественно-правового подхода позволяет выйти из круга сугубо юридических явлений, увидеть реальные основы права, имеющие для юридических явлений базисное значение. Методологическое значение естественного права заключается в том, что помимо права позитивного существует право естественное, выражющееся в сумме требований, рожденных природой и естеством человеческого бытия. Теория естественного права, по признанию С. С. Алексеева, стала первой в истории философско-полити-

⁴ Сов. гос. и право. 1979. № 7. С. 59.

⁵ См.: Алексеев С. С. Указ. соч. С. 348.

ческой мысли идеей, направленной на то, чтобы связать право с естественными началами жизни людей как разумных существ, с естественной средой, с человеческим бытием⁶.

В советской науке финансового и налогового права, как и в других отраслевых правовых науках, позитивистское правопонимание являлось господствующим. Однако это не означает, что достижения советской финансово-правовой науки, суммировавшей данные аналитической юриспруденции, не заняли достойного места в системе научных знаний, востребованных и в настоящее время законодательной и правоприменительной практикой. Фундаментальное значение и сегодня имеют труды В. В. Бесчеревных, Л. К. Вороновой, О. Н. Горбуновой, М. И. Пискотина, Н. И. Химичевой, С. Д. Цыпкина. Созданные ими научные школы сейчас вносят существенный вклад в правоведение, основой которого являются аналитическая юриспруденция и юридический позитивизм. В начале 90-х гг. появились работы Е. Ю. Грачевой, М. В. Карабовой, А. И. Худякова, заложившие фундамент современной науки финансового права на постсоветском пространстве. Данные аналитической юриспруденции лежат в основе работ нового поколения ученых – Д. В. Винницкого, Ю. А. Крохиной, Е. В. Покачаловой, И. В. Хаменушки и др.

Не умаляя значения аналитической юриспруденции, автор настоящей статьи решил обратиться к опыту использования естественно-правового подхода в работах двух представителей современной российской науки финансового права, позволившего им внести свой особый вклад в отраслевую науку. Мы остановимся на работах таких авторов, как С. Г. Пепеляев и Д. М. Щекин.

Полагаем, что впервые естественно-правовой подход в современной науке финансового права был использован С. Г. Пепеляевым в его диссертационном исследовании «Гражданин как субъект финансово-правовых отношений». В данной работе автор на ее первых страницах заявил о необходимости пересмотра советской доктрины права: «Провозглашая верховенство закона и отказываясь от технократически-бюрократической трактовки права как средства государственного управления, мы тем самым вынуждены обратиться к исследованию объективной правовой природы регулируемых отношений, а это, в свою очередь, требует пересмотра устоявшейся точки зрения, сводящей право к государственному установлению – закону, т.е. требует пересмотра так называемой «нормативной» концепции права»⁷. Отмечая, что финансовое право относится к тем отраслям, где изучению личности уделяется мало внимания, С. Г. Пепеляев связывает это обстоятельство с тем, что именно в области финансов наиболее последовательно и завершено воплотился этатистский тип политического сознания, отраженный советской финансовой

⁶ См.: Алексеев С. С. Указ. соч. С. 352.

⁷ Пепеляев С. Г. Гражданин как субъект финансово-правовых отношений : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 1991. С. 4.

Раздел III. Проблемы налогового права

наукой в понятии финансов, финансовой деятельности государства, ее методов и принципов. Преодолевая эстатистское мировоззрение, автор подчеркивает, что основной идеей предложенного им подхода к изучению проблем правового статуса граждан в финансовых правоотношениях является рассмотрение деятельности человека в данной области практики как специфического проявления участия человека в созидании истории⁸. Анализируя важнейшие теоретические положения советского финансового права относительно роли государства в финансовой жизни общества и места личности в финансовой системе, С. Г. Пепеляев делает вывод, что личность в финансовых отношениях находится в положении второсортного субъекта, а превалирует престиж и гипертрофированный интерес государства. Отказ от эстатистского типа политического сознания позволил С. Г. Пепеляеву выдвинуть ряд положений, имеющих значительную теоретическую и практическую ценность. Им проведено исследование такого понятия, как «способность к уплате налога», проблем введения налогов с граждан только органом народного представительства и только актом высшей юридической силы, предложены гарантии соблюдения данных общепризнанных норм. Новым явился вывод о роли суда в качестве арбитра между гражданином и властью в налоговых спорах, о несомненном преимуществе судебного порядка рассмотрения споров о налогах перед административным: «Он создает большие гарантии правильного решения споров, соблюдения прав и интересов сторон»⁹. Еще раз хотелось бы отметить, что указанная работа была написана в начале 90-х гг. XX в., когда еще только шло формирование финансовой и налоговой систем России.

Избрав естественное право в качестве методологической категории, С. Г. Пепеляев разработал определение налога, существенно отличающееся как от ранее сформулированных в науке финансового права определений, так и закрепленного в позитивном праве: «Налог – единственно законная (устанавливаемая законом) форма отчуждения собственности физических и юридических лиц на началах обязательности, индивидуальной безвозмездности, безвозвратности, обеспеченная государственным принуждением, не носящая характер наказания или контрибуции, с целью обеспечения платежеспособности субъектов публичной власти»¹⁰. В этом определении отражены такие принципы, как баланс частного и публичного интересов, установление налогов только актом представительных органов власти, его автор устанавливает границу вмешательства государства в частную собственность и правовые формы такого вмешательства. Фактически в данном определении даны ориентиры границы финансового права в демократическом и социальном государстве, которое признает и учитывает естественные права человека.

⁸ См.: Пепеляев С. Г. Указ. соч. С. 10.

⁹ Там же. С. 16.

¹⁰ Налоговое право : учебник. М., 2004. С. 25.

Отказавшись от традиционного взгляда на налог, рассматривающего последний исключительно как способ обеспечения доходов бюджетов, С. Г. Пепеляев выявил правовое значение налога с позиций не только государства, но и налогоплательщика: «В законодательстве определение налога дается с единственной целью – для того, чтобы указать черты этого платежа и ограничить возможности различных органов власти и управления самостоятельно устанавливать платежи, которым свойственны эти черты»¹¹.

Использование естественно-правового подхода при анализе налогово-го правоотношения позволяет рассматривать данное правоотношение не только с позиции сильной стороны – государства, но и другого участника – налогоплательщика. В советской аналитической юриспруденции в силу господствовавшей этатистской доктрины права такой подход объективно не был возможен.

Следуя научной школе С. Г. Пепеляева, Д. М. Щекин в своей работе «Презумпции в налоговом праве» формулирует понятие правовых аксиом и правовых презумпций: «Правовые аксиомы – это реальность, они получают закрепления в нормах права и приобретают регулятивное значение, придают смысл и наполнение правовым принципам. Конституционные постулаты о подчиненности государства праву, о человеке как высшей правовой ценности, о народе как источнике власти (ст. 1–3 Конституции РФ) выражают правовые аксиомы, естественно-правовые по своей сути...правовые аксиомы задают цели правового регулирования. Правовая презумпция есть средство достижения этих целей. Правовые аксиомы реализуются через правовые презумпции. Например, презумпция невиновности ... выражает правовую аксиому: «человек – высшая ценность»¹². В данном определении нетрудно заметить его методологическую естественно-правовую основу.

Д. М. Щекин первым в науке финансового права обратился к теме правовых презумпций, его работа является первым исследованием в этой области. В дальнейшем к теме правовых презумпций в финансовом и налоговом праве обращались и другие ученые, но Д. М. Щекину, безусловно, принадлежит место первооткрывателя данной темы в сфере публичного права.

2010. Выпуск 1

154

Как нельзя более актуальным, на наш взгляд, является вывод ученого о том, что стремление налогоплательщика к минимизации налоговых платежей всеми законными способами правомерно и оправданно в силу первичности права собственности над налоговыми обязательствами. Налоговое право – это борьба интересов, и поэтому на налогоплательщика не может возлагаться обязанность учитывать интересы государства при реализации

¹¹ Гаджиев Г. А., Пепеляев С. Г. Предприниматель – налогоплательщик – государство. Правовые позиции Конституционного Суда РФ : учеб. пособие. М., 1998. С. 201.

¹² Щекин Д. М. Юридические презумпции в налоговом праве : учеб. пособие. М., 2002. С. 31–32.

Раздел III. Проблемы налогового права

своих прав. Государство должно само позаботиться о своих интересах в сфере налогообложения, формулируя налоговые законы без «глазек»¹³.

Провозглашая принципы естественного права, молодой исследователь задает ориентиры позитивному праву. И в этом цели его научного труда совпадают с целями его талантливого коллеги, представителя аналитический юриспруденции – Д. В. Винницкого, который в своих работах стремится приблизить налоговое право по степени разработки его институтов к римскому частному праву.

Естественно-правовой подход, сформулированный в 90-х гг. XX столетия в трудах представителей науки финансового права, окказал значительное влияние как на налоговое законодательство, так и правоприменительную практику. Идеи и принципы, сформулированные в научных трудах, нашли свое воплощение в части первой Налогового кодекса Российской Федерации. Баланс публичного и частного интересов, установление налогов и сборов актами представительной власти, определенность налогов, учет фактической способности к их уплате – все эти принципы нашли свое воплощение в практике Конституционного Суда России, других судебных органов, рассматривающих споры в сфере налогообложения и сборов.

Однако финансовое право, особенно такая его подотрасль, как налоговое право, по меткому замечанию М. В. Карасевой, действительно является «политически напряженной отраслью права»¹⁴. Изменения в общественно-политической жизни и идеологии последнего десятилетия существенным образом изменили как господствующее правопонимание, так и подходы государства и его институтов в сфере публичных финансов.

Право как обычно оказалось вторичным по отношению к идеологии. На рубеже двух веков оно уже не представляет той самостоятельной ценности, как в 90-х гг. Сегодня вместо лозунгов о правовом государстве появились новые: усиление вертикали власти, главенство публичного интереса и т.д. За всеми ними просматривается возрожденный этатистский позитивизм, который постепенно вновь стал господствующим в современном российском правопонимании.

Именно финансовое право как отрасль законодательства первым отразило те изменения в правопонимании, которые наступили в начале текущего века. Постепенный отказ от принципов естественного права нашел свое выражение в распространении Конституционным Судом России на налоговые правоотношения такой категории, как «добросовестность» налогоплательщика. Данная категория, широко используемая сегодня правоприменительной практикой, служит как оправданием несовершенства налогового законодательства, так и использованием средств налогового контроля в интересах современной политической элиты, усиливающей свое влияние на экономическую сферу.

¹³ См.: Щекин Д. М. Указ. соч. С. 104.

¹⁴ Карасёва М. В. Бюджетное право России : политический аспект. М., 2003.

Публичные финансы и налоговое право: ежегодник

Параллельно с распространением категорий, заимствованных из частного права, на налоговые правоотношения, отказом от признанных ранее принципов естественного права в налоговой сфере происходит пересмотр и ревизия основных принципов бюджетного права. Отсутствие в российском позитивном праве единой системы финансово-правовых источников стало причиной того, что, как верно отмечает Д. В. Винницкий, единые по своей экономической сути финансовые отношения не обнаруживают юридического единства¹⁵. Единое финансовое правоотношение, возникающее в связи с уплатой налога в бюджет, разделяется на два самостоятельных правоотношения – налоговое и бюджетное¹⁶. Такое разделение служит оправданием отсутствия какой-либо правовой связи между налогоплательщиком и бюджетом, контроля общества за использованием государственных фондов денежных средств.

Параллельно с традиционными для демократических государств институтами финансовой системы создаются такие новые институты, не подлежащие общественному контролю, как стабилизационный фонд. Бюджетные доходы, обладающие всеми признаками налоговых платежей, переносятся в группу неналоговых доходов бюджетов.

Отказ от идей и принципов естественного права, господство этатизма в современном правопонимании привели к существенному нарушению баланса частного и публичного интересов, сложившемуся в сфере публичных финансов, в сфере налогообложения. Отказ от признания естественных прав и свобод человека, диктующего необходимость идти по пути детальной регламентации прав и обязанностей субъектов налоговых правоотношений, самым негативным образом отразился на состоянии позитивного финансового и налогового права.

Как это ни парадоксально, но именно признание и распространение принципов естественного права на сферу финансовой деятельности государства не может не привести к выводу о недопустимости использования в данной сфере таких оценочных категорий, как «добросовестность налогоплательщика», «реальность понесенных расходов», которые в последнее время получили широкое распространение в правоприменительной практике. Финансовое право – формальное право, право с четкими и недвусмысленными нормами и процедурами, не допускающими субъективных оценок и выводов. Признание естественных свобод человека диктует необходимость идти по пути детальной регламентации прав и обязанностей субъектов финансовых правоотношений, совершенствуя позитивное право.

Используя разные методологические подходы, правовая наука преследует общую цель, которую автор настоящей статьи увидел в цитате из произведений Б. Н. Чичерина: «Право есть совместное существование свободы под общим законом»¹⁷.

¹⁵ См.: Винницкий Д. В. Российское налоговое право. СПб., 2003. С. 78.

¹⁶ См.: Постановление Конституционного Суда РФ № 24-4 от 12 октября 1998 г. // СЗ РФ. 1998. № 42. Ст. 5211.

¹⁷ Чичерин Б. Н. Наука и религия. М., 1901. С. 424.

**ПРИНЦИПЫ НАЛОГОВОГО ПРАВА:
ОСНОВНЫЕ ПОДХОДЫ К КЛАССИФИКАЦИИ**

И. Сапрыкина

кандидат юридических наук, преподаватель

Воронежский государственный университет

Тематика, связанная с исследованием принципов права, всегда имела особую актуальность. Принципы налогового права не являются исключением и в течение длительного времени находятся в центре научных поисков и дискуссий. Термин «principium» или «принцип» переводится с латинского как *закон, основа, первоначало*.

Рассматривая вопрос классификации принципов налогового права, следует, прежде всего, определиться с пониманием принципов права (и принципов налогового права в частности), а также выявить критерии, по которым можно построить их классификационные ряды.

В теории права взгляды ученых на определение понятия «принцип права» разнятся. Принципы права – это максимально абстрактно выраженные правила поведения, определяющие сущность права и отражающие закономерности его развития¹. Принципы права охватывают всю правовую материю – и идеи, и нормы, и отношения – и придают ей логичность, последовательность, сбалансированность². Принципы права выступают в качестве своеобразной несущей конструкции, на основе которой создаются и реализуются не только нормы, институты или отрасли, но и вся система права. Они служат своеобразными ориентирами для правотворческой, правоприменительной и правоохранительной деятельности³. Они выражают закономерности права, его природу и социальное назначение, представляют собой наиболее общие правила поведения, которые либо прямо сформулированы в законе, либо выводятся из его смысла⁴.

Таким образом, при всем разнообразии взглядов ученых относительно понимания принципов права само их существование не ставится под сомнение, а также не умаляется их важное значение в правовом регулировании общественных отношений.

В советской и российской юридической литературе традиционно применяются два оценочных понятия – «правовой принцип» и «принцип права»⁵. Некоторые ученые отождествляют эти термины, другие же, наоборот,

157

¹ См.: Кашанина Т. В. Юридическая техника : учебник. М., 2007. С. 169.

² См.: Лившиц Р. З. Теория права : учебник. М., 2001. С. 195.

³ См.: Теория государства и права : учебник / под ред. А. С. Пиголкина, Ю. А. Дмитриева. М., 2008. С. 321.

⁴ См.: Малько А. В. Теория государства и права : учеб.-метод. пособие. М., 2004. С. 106.

⁵ См.: Ершов В. В. Правовая природа принципов российского права : теоретические и практические аспекты // Рос. судья. 2009. № 5 (СПС «КонсультантПлюс»).

Публичные финансы и налоговое право: ежегодник

усматривают существенную разницу между «правовыми принципами» и «принципами права». Различие состоит в том, что «правовые принципы относятся к материальному праву, входят в его содержание, а принципы права – к правотворчеству и процессуальному праву»⁶. Представляется, что теоретическое разграничение понятий «правовой принцип» и «принцип права» не имеет решающего значения в рамках данного научного сообщения. «Принципы права» – наиболее часто встречающийся в юридической литературе термин, который мы и будем использовать.

Существенными, скорее, является значение самих принципов права и условия, в которых происходит их формирование. По мнению Т. В. Кашаниной, значение принципов права заключается в том, что они:

отражают объективные законы жизни. Именно поэтому принципы права выражают интеллектуальную сторону содержания права;

являются основой правотворческой деятельности государства, организаций, граждан. В законодательстве принципы права могут выражаться прямо либо косвенно;

зачастую приобретают непосредственное регулирующее значение, например, когда суд, не найдя нормы права для разрешения конкретного дела, решает его на основе принципов права. В этом случае мы ведем речь об аналогии права⁷.

В юридической литературе также отводится важная роль тем условиям, в которых происходит формирование принципов права. В связи с этим сформулированы следующие особенности определения понятия принципа права:

социальная обусловленность;

нормативная закрепленность принципа как общего единого правила; выражение в нем качественных особенностей права;

обеспечение всестороннего осуществления целей и задач отрасли права⁸.

Достаточно спорным является вопрос, касающийся форм объективации принципов права. Некоторые ученые убеждены, что принципы права могут быть закреплены только нормативным способом. Так, по мнению А. Головина, «принципы права – общие, руководящие положения права, закрепленные в нормативных актах и сформулированные на основе цивилизационных особенностей, а именно социальных, культурных, экономических, политических, правовых факторов, существующих на территории страны действия права, а также на основе взаимного влияния различных национальных, международных правовых систем»⁹.

⁶ Тузов Н. А. Проблема приоритетности принципов в правовом регулировании (судопроизводстве) // История государства и права. 2009. № 15 (СПС «КонсультантПлюс»).

⁷ См.: Кашанина Т. В. Юридическая техника : учебник. С. 169.

⁸ См.: Головин А. Понятие принципа права: некоторые вопросы // Арбитражный и гражданский процесс. 2009. № 4 (СПС «КонсультантПлюс»).

⁹ Там же.

Раздел III. Проблемы налогового права

Другие теоретики права, наоборот, не отрицают возможности существования принципов права вне правовых норм. Одни правовые принципы получают прямое закрепление в нормах. После подобного закрепления они становятся *принципами-нормами*. Другие принципы не получают прямого закрепления в конкретных нормах. Формулировка правового принципа не переходит в формулировку одной конкретной нормы. Но она переходит во множество норм, как бы растворяясь в них. Принцип обретает жизнь не в одной норме, а во множестве из них. В этих случаях мы имеем дело с *принципами, выводимыми из норм*. Принципы-нормы и принципы, выводимые из норм, составляют две разновидности принципов права¹⁰.

В теории права имеют место различные критерии классификации принципов права. К примеру, в зависимости от сферы распространения выделяют общеправовые, межотраслевые и отраслевые принципы¹¹. *Общеправовые принципы* действуют во всех без исключения отраслях права (справедливость, юридическое равенство граждан перед законом и судом, гуманизм, демократизм, единство прав и обязанностей и др.). Если принципы характеризуют наиболее существенные черты нескольких отраслей права, то они относятся к числу *межотраслевых* (например, в гражданско-процессуальном праве и уголовно-процессуальном праве – гласность и состязательность судопроизводства). Принципы, которые действуют в рамках одной отрасли права, являются *отраслевыми* (свобода договора в гражданском праве).

Т. В. Кашанина подразделяет принципы права на виды в зависимости от места, которое каждый из них занимает в политико-юридической системе общества, от их значения в соответствующих отраслях права, на общие (принцип законности, принцип личной свободы и др.) и отраслевые принципы права (к примеру, принцип правосудной защиты в процессуальном праве и др.).

Р. З. Лившиц, подразделяя принципы права на принципы-нормы и принципы, выводимые из норм, полагает, что принципы-нормы, обусловливаются предметом правового регулирования, а принципы, выводимые из норм, как правило, определяются методом регулирования¹².

Все приведенные выше теоретические аспекты определения понятия и классификации принципов права имеют важное теоретическое значение и для исследования принципов налогового права. Кроме того, в рамках налогового права существуют специфические особенности установления принципов права.

Если мы обратимся к положениям Налогового кодекса РФ (далее – НК РФ), который является основным источником налогового права, то

¹⁰ См.: Лившиц Р. З. Теория права : учебник. С. 196.

¹¹ См.: Теория государства и права : учебник / под ред. А. С. Пиголкина, Ю. А. Дмитриева. С. 321 ; Малько А. В. Теория государства и права : учеб.-метод. пособие. С. 106–107.

¹² См.: Лившиц Р. З. Теория права : учебник. С. 197.

обнаружим два термина, используемых законодателем в рамках данного нормативного правового акта. Статья 1 НК РФ указывает, что Налоговый кодекс РФ устанавливает систему налогов и сборов, а также общие *принципы налогообложения* и сборов в Российской Федерации. Статья 3 НК РФ определяет *основные начала законодательства о налогах и сборах*. Очевидно, что законодателем не разграничиваются термины «*принципы налогового права*» и «*принципы налогообложения*». Более того, следует отметить, что и в науке налогового права не всегда проводится различие между «*принципами налогового права*» и «*принципами налогообложения*». Однако, на наш взгляд, разграничение этих понятий имеет важное теоретическое и практическое значение.

Принципы налогового права, т.е. основные, фундаментальные идеи регулирования налогово-правовых отношений, обеспечивают единство нормативного содержания данной отрасли, являясь, с одной стороны, факторами, определяющими направления ее (отрасли) внутреннего развития, с другой стороны, инструментами преодоления неизбежно возникающих противоречий и коллизий¹³.

В последнее время все более часто в финансово-правовой науке встречаются исследования, посвященные «*принципам налогообложения*»; их авторы даже не упоминают о соотношении «*принципов налогового права*» и «*принципов налогообложения*», хотя, на наш взгляд, этот вопрос является важным. Например, по мнению И. И. Кучерова, «*основу налогово-правового регулирования составляют принципы налогообложения*»... Эти принципы предполагается определять как основополагающие, базовые положения, лежащие в основе финансовой системы государства¹⁴.

Иногда принципы налогообложения и принципы налогового права отождествляются и оцениваются как «*основополагающие и руководящие идеи, базовые положения, определяющие начала налогового права*». ... Указанные принципы представляют собой, с одной стороны, систему координат, в рамках которой развивается российское налоговое право, и одновременно (с другой стороны) являются вектором, определяющим развитие налогообложения¹⁵.

По нашему мнению, «*принципы налогообложения*» первичны по отношению к «*принципам налогового права*».

160

Для характеристики принципов налогообложения приведем одно из определений самого налогообложения. Налогообложение – процесс установления и взимания налогов в стране, определение величины налогов

¹³ См.: Винницкий Д. В. Российское налоговое право : проблемы теории и практики. СПб., 2003. С. 177. В приведенной работе Д. В. Винницкий обосновывает возможность существования налогового права как самостоятельной отрасли российского права, мы же рассматриваем налоговое право в качестве подотрасли финансового права.

¹⁴ Кучеров И. И. Теория налогов и сборов : правовые аспекты. М., 2009. С. 151.

¹⁵ См.: Тадеев А. А., Парыгина В. А. Налогоовое право Российской Федерации : краткий курс. М., 2004. С. 48.

Раздел III. Проблемы налогового права

и их ставок, а также порядка уплаты налогов и круга юридических и физических лиц, облагаемых налогами¹⁶.

Принципы налогообложения отражают более экономическую, нежели правовую сторону налогообложения; они предшествуют принципам налогового права.

В науке налогового права существует также структурное деление принципов налогообложения. По мнению И. И. Кучерова, «можно выделить экономические принципы, организационно-функциональные принципы (принципы организации и функционирования налоговой системы), а также правовые принципы (принципы налогового права)». Все они в совокупности способствуют делу создания максимально эффективной и одновременно справедливой, социально ориентированной системы налогообложения¹⁷.

А. Смит впервые четко сформулировал основные принципы налогообложения¹⁸. Он выявил четыре «максимы», или принципа, обложения:

1) подданные всякого государства обязаны участвовать в покрытии расходов правительства каждый, по возможности, сообразно своей относительной платежеспособности (*respective abilities*), т.е. соразмерно доходу, которым он пользуется под охраной правительства;

2) налог, который обязан уплачивать каждый, должен быть точно определен, а не произволен. Размер налога, время и способ его уплаты должны быть ясны и известны как самому плательщику, так и вся кому другому;

3) каждый налог должен взиматься в такое время и таким способом, какие наиболее удобны для плательщика;

4) каждый налог должен быть устроен так, чтобы извлекал из кармана плательщика возможно меньше сверх того, что поступает в кассы государства¹⁹.

Позднее принципы налогообложения, которые «изобрел» А. Смит, были развиты и адаптированы к современным потребностям общественной жизни не только учеными-экономистами, но и исследователями в области права. Принципы налогообложения А. Смита не потеряли своей актуальности и в настоящее время.

Можно согласиться с точкой зрения А. Д. Смирнова о соотношении принципов налогообложения и принципов налогового права. Принципы налогообложения – более широкое и объемное понятие, чем принципы налогового права, так как они первичны, свойственны начальному этапу исторического развития, напрямую связаны с экономическим уровнем государства. Данные принципы формируются в процессе генезиса экономики и финансовой науки, а затем находят свое отражение в прин-

¹⁶ См.: Райзберг Б. А., Лазовский Л. И., Стародубцева Е. Б. Современный экономический словарь. М., 2006. С. 609.

¹⁷ Кучеров И. И. Теория налогов и сборов : правовые аспекты. С. 155–156.

¹⁸ См.: Пушкирева В. М. История финансовой мысли и политики налогов. М., 2003. С. 96.

¹⁹ См.: Соколов А. А. Теория налогов. М., 2003. С. 154.

ципах налогового права²⁰. Иначе говоря, принципы налогообложения и принципы налогового права соотносятся как общее и частное понятия; более того, далеко не все принципы налогообложения находят свое закрепление в праве.

Анализ Конституции РФ, законодательства о налогах и сборах, практики Конституционного Суда РФ, теории современного финансового права позволяет сделать вывод о существовании следующих видов принципов налогового права.

1. *Базовые принципы налогового права, которые основываются на Конституции РФ*. Они «развиваются исходя из содержания норм об основах конституционного строя, прав и свобод человека и гражданина, федеративного устройства Российской Федерации, полномочий и функций Президента РФ, Федерального Собрания РФ, Правительства РФ, судебной власти, местного самоуправления»²¹.

Часть 3 ст. 75 Конституции РФ предусматривает, что федеральным законом РФ должны быть установлены общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации. Однако в ней не указано, для чего они устанавливаются, каково их правовое значение. Ответ на этот вопрос дает практика Конституционного Суда РФ (далее – КС РФ).

В постановлении от 21 марта 1997 г. № 5-П «По делу о проверке конституционности положений абз. 2 п. 2 ст. 18 и ст. 20 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 г. «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» КС РФ отметил, что «общие принципы налогообложения и сборов относятся к основным гарантиям, установление которых федеральным законом обеспечивает реализацию и соблюдение основ конституционного строя, основных прав человека и гражданина, принципов федерализма в Российской Федерации»²².

В Конституции РФ весьма скромно говорится о принципах налогообложения, по сути только в ст. 57. Однако в Конституции РФ закреплены общие начала, которые должны быть реализованы в любой отрасли законодательства. Речь идет о закрепленном в законодательстве равенстве прав и свобод человека и гражданина, запрете на их ограничение иначе как федеральным законом, единстве экономического пространства, свободном перемещении товаров, услуг и финансовых средств, признании и защите государством всех форм собственности, свободе экономической деятельности и др.²³

И в Конституции РФ и в Налоговом кодексе РФ используется термин «общие принципы налогообложения и сборов». Этим подчеркивается

²⁰ См.: Смирнов Д. А. К вопросу о соотношении принципов налогового права и принципов налогообложения : логико-семантический анализ // Налоги и финансовое право. 2009. № 8 (СПС «КонсультантПлюс»).

²¹ Петрова Г. В. Налоговое право : учебник для вузов. М., 2001. С. 19.

²² Собрание законодательства РФ. 1997. № 13. Ст. 1602.

²³ Гаджиев Г. А., Пепеляев С. Г. Предприниматель – налогоплательщик – государство. Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации : учеб. пособие. М., 1998. С. 186.

Раздел III. Проблемы налогового права

одна из характеристик этих принципов: они лежат в основе нормотворческой деятельности и Федерации, и ее субъектов, и органов местного самоуправления.

Таким образом, к общим принципам налогообложения могут быть отнесены положения, как вытекающие из Конституции РФ и выступающие гарантиями реализации основных начал социального, государственного и национального устройства, так и не вытекающие из Конституции РФ, но принятые в соответствии с ней.

Принципы первой группы по своей природе и происхождению следует считать основными по их значению для правовой системы и отношению к Основному Закону.

Принципы, отнесенные ко второй группе, не могут противоречить принципам, базирующимся на Основном Законе; они развиваются основные принципы налогообложения и сборов, являясь принципами второго уровня²⁴.

По мнению Д. Винницкого, «специфика системы принципов налогового права проявляется в ее особо тесной связи с конституционно-правовыми положениями»²⁵.

2. *Принципы налогового права, сформулированные Конституционным Судом РФ.* При разработке части первой Налогового кодекса РФ, устанавливающей основные правила в налоговой сфере, были непосредственно учтены правовые позиции Конституционного Суда РФ, выработанные на основе интерпретации конституционных норм и содержащиеся в его постановлениях 1996–1998 гг. В этих постановлениях Конституционный Суд, исходя из положений Конституции, на основе общепризнанных принципов и ценностей правового государства и с учетом передового зарубежного опыта сформулировал ряд важнейших критерииев, которым должно соответствовать налогообложение²⁶.

В постановлении КС РФ от 17 декабря 1996 г. № 20-II «По делу о проверке конституционности пунктов 1 и 2 части первой статьи 11 закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года «О федеральных органах налоговой полиции» определено, что с публично-правовым характером налога и государственной казны и с фискальным суверенитетом государства связаны законодательная форма учреждения налога, обязательность и принудительность его изъятия, односторонний характер налоговых обязательств²⁷.

²⁴ См.: Гаджиев Г. А., Пепеляев С. Г. Предприниматель – налогоплательщик – государство. Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации : учеб. пособие. С. 187.

²⁵ Винницкий Д. В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. С. 182.

²⁶ См.: Зорькин В. Д. Россия и Конституция в XXI веке. Взгляд с Ильинки. М., 2007. С. 160.

²⁷ См.: Собрание законодательства РФ. 1997. № 1. Ст. 197.

3. *Отраслевые принципы финансового права*²⁸. Принципы финансового права – основополагающие начала, ключевые идеи, выражающие сущность финансового права²⁹. Принципы финансового права в силу специфики предмета финансово-правового регулирования не могут быть закреплены в конкретных финансово-правовых нормах, а выводятся логическим способом из содержания таких норм.

Принципом, лежащим в основе финансового права, является прежде всего приоритет в области финансовой деятельности государства представительных органов перед исполнительными органами государственной власти³⁰.

К числу принципов финансового права относят принцип федерализма, законности, плановости³¹, а также принцип самостоятельности муниципальных образований, единства финансовой политики и финансового регулирования, единства денежной системы, сбалансированности интересов субъектов финансового права, гласности³².

4. *Принципы (основные начала) законодательства о налогах и сборах, сформулированные в ст. 3 НК РФ*. Можно сказать, что принципы данной группы соотносятся с принципами финансового права как частное и общее понятия.

Однако принципы законодательства о налогах и сборах отличаются большей специализацией, преследуют цель создания основы налогово-правового регулирования общественных отношений в Российской Федерации.

К числу таких принципов относятся: принцип регулирования налоговых отношений законом; принцип равенства и всеобщности налогообложения; принцип определенности налогообложения; принцип минимально необходимого ограничения прав частных субъектов налогового права; принцип экономической обоснованности (соразмерности) ограничения экономических интересов; принцип защиты добросовестного участника налогового отношения и недопустимости злоупотребления правом; принцип налогового федерализма³³.

В финансово-правовой науке учеными часто ставится вопрос о соотношении понятий «принципы налогового права» и «принципы законодательства о налогах и сборах». На наш взгляд, принципы налогового права – категория, которая принадлежит науке финансового права (и его подотрасли налогового права), а принципы законодательства о налогах и сборах в большей степени характеризуют именно законодательство о

²⁸ Налоговому праву как подотрасли финансового права свойственны отраслевые принципы финансового права.

²⁹ См.: Финансовое право : учебник / отв. ред. М. В. Карасева. М., 2009. С. 53.

³⁰ См.: Финансовое право : учебник / отв. ред. Е. Ю. Грачева, Г. П. Толстопятенко. М., 2006. С. 26.

³¹ См.: Там же. С. 27–28.

³² См.: Финансовое право : учебник / отв. ред. М. В. Карасева. С. 55–58.

³³ См. подробнее: Финансовое право : учебник / отв. ред. М. В. Карасева. С. 331–341.

Раздел III. Проблемы налогового права

налогах и сборах, или выражают общие закономерности отрасли финансового права.

5. *Институциональные принципы налогового права*. Они характерны для отдельных правовых институтов, которые обособляются в рамках подотрасли налогового права. В качестве наиболее яркого примера можно привести принципы правового института налоговой ответственности.

Статья 108 НК РФ устанавливает общие условия привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения. Однако законодатель здесь не принял во внимание два важных фактора: во-первых, не были учтены все принципы юридической ответственности, а, во-вторых, законодатель не разграничивает понятия «принципы» и «условия» налоговой ответственности³⁴.

В научной доктрине, Конституции РФ и законах сформулированы следующие принципы юридической ответственности: *правомерность основания юридической ответственности; неотвратимость наступления юридической ответственности; равные основания юридической ответственности; индивидуализация юридической ответственности; недопустимость привлечения к юридической ответственности дважды (повторно) за одно и то же правонарушение (non bis in idem); оптимальность процессуальной формы юридической ответственности; эффективность реализации юридической ответственности*³⁵. Налоговой ответственности в том виде, в каком она существует в настоящее время, свойственны не все принципы юридической ответственности, разработанные в теории права и закрепленные в других отраслях права. К примеру, в законодательство о налогах и сборах полезным было бы введение принципа *оптимальной процессуальной формы юридической ответственности*.

6. *Принципы правоприменительной деятельности субъектов налогового правоприменения*. Под принципами применения права понимаются основные руководящие положения, начала правоприменительной деятельности, закрепляемые или отражаемые правом, выражающие природу и закономерности данной формы деятельности государства, его органов и должностных лиц и выступающие в качестве правовых ориентиров, обеспечивающих правильное разрешение индивидуально-конкретных юридических дел и правовых ситуаций³⁶.

³⁴ Например, п. 6 ст. 108 НК РФ установлено, что лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном законом порядке. Принцип презумпции невиновности законодатель относит к общим условиям привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

³⁵ См.: Витрук Н. В. Общая теория юридической ответственности. М., 2009. С. 266.

³⁶ См.: Василенко А. В. Сущность и принципы правоприменительной деятельности : теоретико-правовое исследование : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 1987. С. 17–18.

Публичные финансы и налоговое право: ежегодник

Для субъектов, осуществляющих правоприменительную деятельность в налоговых отношениях (налоговые органы РФ, таможенные органы РФ, и в редких случаях – Правительство РФ), принципы применения права крайне важны. Особенностью данной группы принципов является то, что они имеют различные формы объективации: они могут иметь непосредственное закрепление в законе, могут содержаться в правосознании правоприменителя, могут следовать из практики применения права.

Правоприменительная деятельность уполномоченных государственных органов и их должностных лиц всегда осуществляется в соответствии с определенными, общепризнанными принципами. Среди них важнейшее значение имеют принципы законности, социальной справедливости, целесообразности и обоснованности принимаемых в порядке правоприменения тех или иных решений³⁷. Даже если принципы правоприменительной деятельности не имеют нормативного закрепления, они сохраняют важное значение для правоприменительной деятельности, так как прямо или косвенно отражаются на ее результатах. Для правопримениеля кроме принципов правоприменительной деятельности обязательным также остается соблюдение и иных принципов налогового права (базовых, выработанных в решениях КС РФ и др.).

Принципы налогового права – широкое теоретическое понятие; не всегда принципы налогового права получают свое закрепление в законодательстве о налогах и сборах (как, например, принцип баланса частных и публичных интересов в налоговых отношениях). Множество спорных вопросов по поводу понимания принципов налогового права дает обширные возможности для их научного исследования, а также дальнейшего развития и совершенствования законодательной регламентации принципов налогового права.

³⁷ См.: Старых Ю. В. Усмотрение в налоговом правоприменении / под ред. М. В. Карасёвой. М., 2007. С. 15.

**СПРАВЕДЛИВОСТЬ В НАЛОГОВОМ ПРАВЕ:
ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ПРЕДПОЛОЖЕНИЯ
И АППЛИКАЦИОННЫЕ ВОЗМОЖНОСТИ**

Я. Глуховски

профессор, доктор хаб.

Высшая банковская школа, г. Торунь

1. Налоговые реформы зачастую обосновываются необходимостью внедрения справедливого или более справедливого налогообложения. Аргумент справедливости скорее всего позволяет снискать общественное одобрение для изменений системы фискальных нагрузок. Это проистекает из двух основных причин.

Во-первых, термин *справедливость* оценивается положительно как относящийся к ценностям, признаваемым позитивными в аксиологическом смысле. Предметом понимаемой так справедливости всегда является конкретная система общественных отношений и соответствующие нормы, регулирующие способы ее внедрения. На практике предпочтитаются разные критерии распределения, такие, как: «каждому по принадлежности к сословию», «по потребностям» или «по образованию». Выбор действующей модели главным образом зависит от соотношения общественных и политических сил или от имеющейся практики.

Во-вторых, как в теории так и на практике налог признается объективной необходимостью¹. Общепризнано, что налог является обязательным, безвозмездным, безвозвратным денежным платежом общего назначения, устанавливаемым государством и муниципальными образованиями. Принудительный характер налога отличает его от добровольных взносов. Отношение между субъектом, обязанным уплатить налог, и субъектом, уполномоченным вводить налогообложение, есть отношение подчиненности². Обязанность уплачивать налог может быть принудительно приведена в исполнение органами государственного финансового управления.

Налоги должны устанавливаться на основании конституционных положений. Конституционные основы введения налогов в западных странах складывались иначе, чем в государствах Восточной Европы. Объем конституционного фискального регулирования западных стран очень различен и зависит от разного рода факторов. Конституционные правила многих западных стран, например, Финляндии, ФРГ, США или Италии, относятся не только к налогам, но и к таможенным пошлинам.

В конституциях западных стран налоговые правила занимают большее или меньшее место. В одних на тему налоговых правил сфор-

¹ Grapperhaus F. H. M. Tax Tales from the Second Millennium. Amsterdam, 1998. S. 1.

² Głuchowski J. Polskie prawo podatkowe. 6-e wyd. Warszawa, 2006. S. 11.

мулировано лишь несколько статей, например, в американской и французской конституциях, в других – финансовым вопросам посвящаются отдельные главы. В частности, это относится к бельгийской, финской и немецкой конституциям.

Стоит обратить внимание на тот факт, что конституции ведущих западных стран берут свое начало в разные исторические периоды, например, в XVII в. (английский Билль о правах 1689 г.), XVIII в. (американская конституция 1789 г.) и, наконец, во второй половине XX в. (французская конституция 1958 г.). Ввиду расширения объема финансовых вопросов и роста роли налогоплательщиков, необходимым было введение в их тексты многих изменений и поправок, особенно в тексты тех конституций, которые были приняты ранее.

Очень важным практическим вопросом является борьба за налоговые компетенции законодательных органов (парламентов) и исполнительных органов (правительств). В настоящее время как в странах с конституционным монархическим строем (Бельгия, Испания, Великобритания), так и в республиканских государствах исполнительные органы, т.е. правительство, президент, канцлер, завоевали для себя большинство финансовых полномочий.

Налогоплательщики часто и в очень разных ситуациях ссылаются на налоговую справедливость. Причем чаще всего справедливость отождествляют со снижением налоговых нагрузок, а иногда с их исключением. Налоговая справедливость в объективном смысле имеет практическую ценность, так как именно в этом понимании она учитывается публичной властью, облагающей налогами. Повышение публичных расходов связано с необходимостью поиска источников доходов, а также справедливо-го распределения налоговых нагрузок между отдельными субъектами. Наряду с категорией объективной справедливости существует понятие субъективной справедливости. Указанные выше признаки налога показывают, что у налогоплательщика создается защитная реакция против ущемления его средств. Ожидая предоставления публичной властью пособий, он может стремиться к редуцированию собственных налогов.

Для того чтобы стало возможным соблюдение налогового права всеми 168 гражданами, должны быть выполнены определенные условия, а именно: всеобщность, устойчивость, беспристрастность. Все эти факторы являются необходимым условием того, чтобы государство могло требовать от своих граждан их соблюдения и само нормально функционировать. Абстрактные нормы налогов должны распространяться на всех граждан. В налоговом же праве можно заметить явную тенденцию к персонализации налога, что вытекает, с одной стороны, из наличия групп давления, а с другой, – из потребности приспособить налоговые нагрузки к каждому индивидуальному положению.

Однозначно установлено, что налоговая справедливость, понимаемая как всеобщее и равномерное обложение разных общественных групп, определяет морально одобряемую границу налогообложения. Одновре-

Раздел III. Проблемы налогового права

менно всеобщность и равенство налогообложения должны наглядно показать гражданам, что бремя по содержанию государства распределяется на всех, а не на отдельных лиц. Когда этот принцип нарушается, у граждан есть основание думать, что право, приводимое в исполнение финансовыми органами, – несправедливо. При этом они не всегда осознают, что их налоговые махинации принуждают к более высокому обложению честных налогоплательщиков.

Справедливое распределение налогообложения – такое, которое учтывает способность облагаемого лица нести это бремя. Различают горизонтальную и вертикальную налоговую справедливость.

Первая имеет место тогда, когда субъекты, находящиеся в похожем или идентичном положениях, соответственно обложены налогом. Ее осуществление сложнее при вещественном, чем при личном налогообложении. В последнем случае легче учесть индивидуальное положение лица, обложенного налогом; на это положение влияют число находящихся на его иждивении лиц или же понесенные издержки.

Вертикальная справедливость при налогообложении заключается в том, что более состоятельные субъекты облагаются в большей степени, чем субъекты, находящиеся в худшем материальном положении. На практике этого можно добиться благодаря применению прогрессивных ставок.

2. Налоговая справедливость не является новой категорией ни в теории, ни на практике. Она уже давно возведена в степень принципа, при том, что по сей день отсутствует консенсус по поводу ее определения. Причина прежде всего в наличии разноречивого содержания определений и особых преференций, связанных с этим термином. Учитывая характер настоящей статьи, придется остановиться лишь на главных положениях по данной теме.

Адам Смит в V томе «Исследований о природе и причинах богатства народов» рекомендовал ограничение как заданий государства, так и налогов. Указывал в числе прочего на целесообразность переноса расходов по просвещению и правосудию на тех, кто пользуется данными услугами. Со справедливостью связывается сформулированный им принцип равенства налогов. Он предлагал, чтобы граждане каждого государства принимали участие в его содержании пропорционально размерам дохода. Он считал, что каждый налог, которым облагается один доход, но упускается другой, разложен неравномерно и потому становится несправедливым.

Адольф Вагнер в труде «Finanzwissenschaft» отметил, что принцип справедливости налогообложения должен обозначать налогообложение субъектов соответственно их платежеспособности. Сама же платежеспособность должна возрастать быстрее, чем доход налогоплательщика.

Роман Рыбарски в учебнике «Zasady skarbowości» писал, что осуществление налоговой справедливости сводится к всеобщности налогообложения и равенству при полном учете материального положения налого-

плательщика. По его мнению, налог должен как можно меньше вредить экономике, не должен исчерпывать платежеспособность, должен быть невысокий, надежный и выгодный.

3. Налоговые льготы оцениваются крайне противоречиво. Одни полагают, что льготы способствуют корректировке фискальных нагрузок и справедливому приспособлению размера налога к платежному положению уплачивающего его лица. Другие считают льготы признаками дис-криминации в отношении лиц, не пользующихся ими³. Трудность состоит в том, что налогоплательщик, которому предоставлена льгота, считает это не изъятием преференции, а удовлетворением справедливости. Могло бы показаться, принимая верной эту точку зрения, что не существует никаких налоговых привилегий, а что правовые положения избирательно распространяются на некоторые обстоятельства в сфере налогообложения. Стало быть, непривилегированым лицом будет то, которое потребляет и экономит, не требуя применения специальных привилегий.

Возникает вопрос: почему парламенты устанавливают преференции в области налоговых обязательств? Главным поводом для принятия особых привилегий чаще всего являются высокие ставки, сложность налоговой техники, разделение законодательных и исполнительных органов государства, традиция и политика.

В принципе правительства знают о наличии многих способов, благодаря которым не применяются высокие ставки, но одновременно органы исполнительной власти не обладают достаточной силой воли, чтобы изменить существующее положение. В результате странам, где налоговая система крепко основывается на подоходном налоге, свойствен политический паралич, осложняющий ограничение указанной практики. Казалось бы, разрешением вопроса могло стать снижение налоговых ставок и устранение налоговых пробелов. Однако правительства опасаются, что после снижения налоговых ставок снова возникнет повторное давление на их повышение. Кроме того, занижение ставок, несомненно, было бы непопулярным из-за постоянно выражаемых мнений о необходимости устранения пробелов в налогообложении наиболее зажиточных лиц.

Комплексность хозяйственной деятельности, заинтересованность властей в ликвидации случаев уклонения от налогов, частные интересы лиц, среднесостоятельных и с высоким достатком, требования налогового равенства и другие факторы указывают на то, что детали механизма налогообложения дохода, наследства и дарственной сложные. Знание или незнание этих тонкостей может повлечь за собой благоприятные или неблагоприятные последствия. Однако же всегда игнорирование налоговой техники дает отрицательный результат.

Много привилегий вытекает из техники налогового права. Они не имеют значительного влияния на объем публичных доходов, но оказывают большое влияние на доходы лиц и их групп и являются примером

³ Nykiel W. Cele i funkcje ulg i zwolnień podatkowych // Regulacja prawno-podatkowa i rozwiązania podatkowe. Toruń, 2002. С. 189–196.

Раздел III. Проблемы налогового права

налоговой несправедливости. И как трудно ответить на вопрос, почему автор предложения на заседании Сейма является сторонником определенных привилегий, так же сложно бывает установить, почему другие члены парламента поддерживают его. Не следует искать объяснения в давлении, которое, как правило, оказывают лишь на проектодателя.

У члена парламента, а особенно члена финансовых комиссий, есть условия для введения в налоговое право положений, отражающих индивидуальные или групповые желания. Часто не могут этому противодействовать возражения от исполнительных органов. При такой системе правления очевиден вес институциональных факторов, влияющих на решения члена исполнительного органа по налоговым вопросам.

В польском парламенте наблюдаются противоречивые тенденции в области установления величины налогообложения. Представители партий, высказывающихся за скорое введение правил экономики свободного рынка, предпочтдают низкое налогообложение хозяйствующих субъектов и стабильность ставок. Левые же партии высказываются за повышение налогов для зарабатывающих выше всех и за рост затрат на социальные цели. В результате подаются противоречивые предложения в отношении повышения ставок или их снижения.

Особое налоговое законодательство влечет за собой различные последствия. Привилегии извращают размеры поступлений по налогам в бюджет. Право должно точно разграничивать привилегированных и остальных налогоплательщиков. Особые привилегии единиц и групп означают перенос налогового бремени на остальную часть общества.

Расширение налогового права в части особых привилегий влечет за собой два последствия. Первое – это рост средних издержек, связанных с уплатой налога. Другое сводится к тому, что введение привилегии в определенной области возбуждает желание его применения в соседних и отдаленных областях и попытку доказать, что эти иные совсем близки или идентичны.

Особые привилегии оказывают влияние на администрирование налоговым правом. Чрезмерное расширение системы льгот и освобождений создает сложность для персонала, занимающегося взиманием налогов. Теоретически не представляется возможным гибко, всесторонне и точно пользоваться слишком расширенной сеткой правовых положений.

По мере роста числа особых привилегий налогоплательщики чаще пользуются услугами профессиональных налоговых консультантов, оказывая давление на них с целью расширения круга привилегированных лиц. Случается, что в растущем кругу консультантов находятся некомпетентные люди; в результате может случиться, что положенные налоговые привилегии не будут использованы. Одновременно многолетнее рассмотрение и поддержка личных заявлений могут привести к тому, что юрист-консультант утратит объективную точку зрения и не сумеет учесть общественный интерес и увидеть налоговую систему как целое. Сознательно или несознательно он становится пристрастным. Существует даже поговорка: «если не выиграем в суде, выиграем в парламен-

те», где можно протолкнуть выгодные налоговые льготы или освобождения.

Вводящее налоговые льготы государство косвенно признает, что фискальное обременение слишком большое. На практике введение определенных налоговых льгот может не только способствовать справедливости, но и углубить несправедливость. Происходит так в случае льгот, воспользоваться которыми смогут лишь лица, имевшие высокие или особо крупные доходы. К примеру, льготы на покупку квартир, в том числе квартир для аренды. К налоговым льготам можно также относиться как к субвенциям для привилегированных налогоплательщиков. При этом утрачивается правильность налоговой политики. Справедливые налоги имеют общую природу, они не могут быть предметом переговоров или произвольного решения.

4. Льготы предоставляются неравномерно. Часто ими пользуются группы с более высокими доходами. Значит, распределение налоговых нагрузок исходит из предпосылок, лежащих в основе конструкции шкалы обложения налогом и величины ставок.

Налоговые ставки могут быть устойчивые или переменные. В случае устойчивой ставки сумма налога повышается или снижается пропорционально изменению величины налоговой базы. Переменные ставки – это прогрессивные, регressive и дегрессивные ставки. На практике наиболее широкое применение имеют прогрессивные ставки, суть которых состоит в том, что величина налога растет сильнее, чем налоговая база. Однако же максимальная ставка прогрессивной шкалы не может достичь 100 % налоговой базы, так как это означало бы ликвидацию данной базы.

Налоговая прогрессия была обоснована более быстрым ростом платежеспособности налогоплательщиков, чем повышения их доходов. Этот взгляд представителями маржинальной школы связывается с тезисом об убывающей предельной полезности всяких благ. Э. Сакс в труде «Grundlegung der theoretischen Staatswirtschaft» необходимость прогрессивного налогообложения обосновывал тем, что каждый добавочный доход имеет для его получателя более низкую ценность, потому что предназначается для финансирования менее существенных задач. В итоге прогрессивное обложение доходов не представляется слишком ощутимым, так как более высокие ставки от предельных поступлений влекут за собой отказ от нужд, имеющих меньшее значение. Одновременно прогрессивные ставки в отношении низких доходов не позволяли бы владельцам этих доходов финансировать основные потребности и, тем самым, были бы несправедливы.

Был выдвинут упрек в том, что обложение покупки товаров и услуг по однородным и слабо варьированным ставкам носит признаки пропорционального обложения. И поэтому оно не учитывает предельной полезности доходов неимущих и состоятельных налогоплательщиков и даже

Раздел III. Проблемы налогового права

может включать в себя признаки дегрессивности, если уплаченные налоги, выраженные в ценах купленных товаров, отнести к доходам, а не к издержкам. В то же время накопление возможно лишь после удовлетворения основных потребительских нужд и требует определенного уровня доходов. Плательщики налога, не достигшие этого уровня, не только не экономят, но не могут покрыть основных потребностей.

Вместе с ростом налоговой нагрузки нарастает противодействие налогоплательщиков; обложение наталкивается на границу уже тогда, когда бремя налога влияет на поведение налогоплательщика таким образом, что уничтожает эффект обложения, или когда обложение вызывает экономически нежелательные последствия⁴. Тогда может наступить нарушение относительной границы обложения и эффект Лаффера. Лаффер установил, что, поскольку при нулевой ставке нет поступлений, постольку по мере роста ставок наступает сверхпропорциональный рост поступлений. Прогрессирующее завышение налоговых ставок отрицательно воздействует на предпринимательскую деятельность: бюджетные доходы по достижении максимума постепенно снижаются. В результате слишком резкая прогрессия может привести к снижению бюджетных поступлений. В такой ситуации кардинальным вопросом является определение критической точки налоговой ставки.

Указанные аргументы убеждают нас в том, что должна быть сохранена умеренность в формировании величины налогообложения. По мере роста прогрессии налогоплательщики считают налог несправедливым и более предрасположены совершать финансовые нарушения и преступления.

5. В заключение можно констатировать, что достижение налоговой справедливости – дело трудное в двояком смысле. Во-первых, нет универсальных методов и способов ее внедрения. Во-вторых, намерения законодателя и налоговой администрации никогда не воспринимаются налогоплательщиками как правильные; по крайней мере часть из них будет считать, что к ним относятся несправедливо⁵.

Справедливости должны способствовать налоговые льготы. Их много, и их конкретная форма очень дифференцирована. Прежде всего здесь можно назвать освобождение, при котором налогоплательщик освобождается в целом либо частично – в силу закона или по решению налогового органа – от возникшего налогового обязательства; и исключение, при котором не облагается реальное положение, с которым законодатель связывает возникновение налогового обязательства.

⁴ Kalinowski M. Granice legalności unikania opodatkowania w polskim systemie podatkowym. Toruń, 2001. S. 13–28 ; Krajewska A. Podatki. Unia Europejska, Polska, kraje nadbałtyckie. Warszawa, 2004. S. 233–237.

⁵ Głuchowski J. Wystąpienia uczestników panelu // System podatkowy. Stan, kierunki, reformy, wpływ na wzrost gospodarczy. Warszawa, 1999. S. 38–46.

Публичные финансы и налоговое право: ежегодник

Налоговые льготы являются формой поддержки индивидуального потребления, публичной затратой. Ошибочным будет предположение о том, что фискальные льготы являются способом решения таких проблем, как семейный кризис или медицинское обеспечение. На самом деле часто они являются доказательством беспомощности либо видимостью деятельности – с целью успокоить общественное мнение и продемонстрировать активность политических партий и правительства.

Следует разделять взгляды о том, что налоговая льгота похожа на дотацию. Ибо ее функционирование на практике сводится к тому, что налогоплательщик уплачивает в течение года налог установленной величины, а затем при годовом расчете определяет сумму возврата, в размере дачи дотации на ранее понесенные издержки.

О ПОЛИТИЧЕСКИХ И ИДЕОЛОГИЧЕСКИХ ФАКТОРАХ ВЛИЯНИЯ НА КАЧЕСТВО НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА

А. Якушев

кандидат юридических наук, доцент

Воронежский государственный университет

В учебниках и монографических исследованиях одним из признаков финансово-правовой нормы называется ее нестабильность, объясняемая большой изменчивостью финансово-экономических отношений, которые регулируются данным видом правовых норм¹. То же можно сказать и о налогово-правовых нормах, которые являются частным случаем финансовых норм, т.е. налоговые нормы также нестабильны по своей сути.

Однако нормы Налогового кодекса РФ представляются нам чрезмерно нестабильными, т.е. количество изменений в отечественном налоговом законодательстве значительно превышает количество изменений в экономических отношениях, которые эти нормы регулируют. Так, нормы главы 21 НК РФ, устанавливающие порядок обложения налогом на добавленную стоимость, за десять лет были изменены 150 раз, причем под одним изменением мы понимаем здесь не отдельную поправку, а целый закон, вносящий в кодекс несколько изменений и дополнений². НК РФ вообще и глава 21 об НДС в частности уже давно не представляют собой целостного воплощения первоначального замысла законодателя, а скорее напоминают дорогу после неоднократного проведения на ней «ямочного ремонта».

Следует учесть, что сам по себе налог на добавленную стоимость не является изобретением отечественного законодателя. Концепция НДС была разработана в начале 50-х гг. XX в. европейскими финансистами. Впервые НДС был введен во Франции в 1954 г. и является одним из основных источников бюджетных поступлений в большинстве экономически развитых государств³. Концептуально законодательство об НДС любого государства строится по одному образцу, что подтверждается унификацией законодательства ЕС о налоге на добавленную стоимость, осуществленную путем принятия Директивы Совета 2006\112\ЕС от 28 ноября 2006 г. «Об общей системе налога на добавленную стоимость»⁴. Разумеется, европейское законодательство об НДС также подвержено изменениям, но по сравнению с российским аналогом оно выглядит образ-

175

¹ См.: Карапеса М. В. Финансовое право : общая часть. М., 1999. С. 66.

² Подсчеты произведены на основании справочной информации СПС «КонсультантПлюс».

³ См.: Thuronyi V. Tax law design and drafting. N.Y., 1996.

⁴ См.: Захаров А. С. Налоговое право ЕС: актуальные проблемы функционирования единой системы. М., 2010. С. 31–32.

цом стабильности. Мы не уверены, что французский финансист Морис Лоре, разработавший концепцию НДС в 1954 г., узнал бы свое изобретение в донельзя сложных положениях главы 21 НК РФ в ее нынешней редакции.

Экономические отношения по реализации товаров, работ и услуг в РФ и ЕС строятся по одной модели. Объективные причины большей изменчивости российского законодательства об НДС по сравнению с европейским аналогом выявить сложно. Можно предположить, что эти причины носят субъективный характер, т.е. связаны с волей лиц, участвующих в отношениях по установлению, введению и взиманию НДС в России.

Участниками отношений, связанных с НДС, являются законодатели, которые создают налоговые нормы и обеспечивают введение их в действие, налогоплательщики, которые исполняют предписания законодателей, налоговые органы, которые применяют нормы при администрировании НДС, арбитражные суды, разрешающие споры о порядке уплаты НДС. При этом и налогоплательщики, и налоговые органы, и суды могут иметь свой взгляд на содержание налоговых норм, но все в равной степени заинтересованы в их понятности и стабильности, обеспечивающей возможность эффективного действия налоговых норм. На содержание самих норм данные субъекты прямого воздействия оказать не могут.

Законодатели, напротив, разрабатывают, принимают и вводят в действие налоговые нормы, но не участвуют в процессе их дальнейшей реализации. На качество налоговых норм оказывают влияние в первую очередь субъективные причины, связанные с личностью законодателя. Мы отдаем себе отчет в том, что в законотворческом процессе участвуют 450 депутатов Государственной Думы, 166 членов Совета Федерации и с трудом поддающаяся подсчету численность сотрудников Минфина РФ, Администрации Президента РФ, Аппарата Правительства РФ, иных органов исполнительной власти, осуществляющих подготовку законопроектов. Мы понимаем, что субъективные интересы этих лиц могут существенно различаться, но для простоты изложения в дальнейшем будем говорить о единой «коллективной» воле законодателя.

Вряд ли можно предположить, что присутствует злой умысел законодателя, направленный на сознательное внесение в НК РФ изменений, затрудняющих реализацию налоговых норм. Нельзя также полагать, что внесение в НК РФ многочисленных изменений является результатом политической борьбы различных сил в законодательном органе Российской Федерации, ибо такая борьба в последние десять лет практически отсутствует. Можно говорить о том, что политическая власть принадлежит консолидированной бюрократической элите, защищающей свой «квазипубличный интерес»⁵. Особенностью этого интереса является то, что он связан с желанием группы лиц сохранить власть любой ценой и при любых условиях, т.е. отсутствует единый и неизменный вектор направления усилий.

⁵ См.: Щекин Д. М. Налоговые риски и тенденции развития налогового права. М., 2007. С. 102–125.

Раздел III. Проблемы налогового права

Соответственно «квазипубличный» интерес не связан с какой-либо постоянной финансовой и налоговой политикой. Финансовые и налоговые воззрения правящей бюрократии также часто изменяются под действием сиюминутных причин, связанных с необходимостью удержаться у власти.

Если надлежащим образом учесть влияние политики на законотворческую деятельность и то, что финансовое право является одной из наиболее «политически напряженных» отраслей⁶, то можно сделать вывод, что отсутствие какого-либо вектора в политике правящей элиты России обуславливает отсутствие какого-либо четкого направления в развитии налогового законодательства. С этим связан постоянный «ямочный ремонт» налогового законодательства, который, в свою очередь, вызывает проблемы в реализации и применении налогового права.

Проиллюстрируем сказанное выше примерами из законодательной практики Российской Федерации в области налогообложения. «Если тебе все равно, куда ты идешь, тебе все равно, как туда пройти» – эта фраза Чеширского Кота очень актуальна для понимания особенностей налогового законотворчества в нашей стране⁷. Представляется, что налоговая реформа в России не остановилась совсем, но частично перешла в стадию стагнации, а частично «зациклилась». Под «зацикленностью» мы понимаем возврат законодателей в ходе налоговой реформы к идеям, от реализации которых они отказались в самом начале этой же реформы.

Можно привести следующие примеры «циклического» развития налогового законодательства.

1. Объединение страховых взносов в государственные социальные внебюджетные фонды в Единый социальный налог в 2000 г. и отказ от ЕСН и передача администрирования соответствующих отчислений внебюджетным фондам в 2009 г.

2. Запрет на внесудебное привлечение к налоговой ответственности в 1998 г., разрешение привлекать индивидуальных предпринимателей и организации к налоговой ответственности во внесудебном порядке при незначительном размере санкции в 2005 г., разрешение привлекать индивидуальных предпринимателей и организации к налоговой ответственности во внесудебном порядке независимо от размера штрафа в 2006 г., начало дискуссии о возможности внесудебного взыскания средств с физических лиц в конце 2009 – начале 2010 г.

3. Ненадлежащая регламентация процессуальных сроков до 1998 г., установление определенных, часто пресекательных процессуальных сроков в 1998 г., «размытие» процессуальных сроков путем установления возможности восстановления срока или перерыва течения срока в 2006 г.

⁶ См.: Карасёва М. В. Бюджетное и налоговое право РФ : политический аспект. М., 2003. С. 6.

⁷ Кэрролл Л. Приключения Алисы в стране чудес / пер. Б. В. Заходера // Пионер. 1971. № 12; 1972. № 2/3.

4. Наличие значительного количества законодательно установленных налоговых льгот, в том числе индивидуальных, в период до 1998 г., запрет индивидуальных льгот и упорядочение предоставления налоговых льгот в период 1999–2002 гг. и возврат к практике внесистемного, практически индивидуального предоставления «антикризисных» и «инновационных» льгот в 2009–2010 гг.

Нам представляется, что данные примеры являются образцами «замкнутого цикла», когда законодатель вернулся к тем правовым моделям, которые он решительно отверг в начале налоговой реформы. Разумеется, приведенный перечень не является исчерпывающим, но он включает в себя наиболее показательные, с нашей точки зрения, ситуации.

Кроме того, налицо несколько «пока не полностью замкнутых» циклов, иллюстрирующих непоследовательность законодателя в налоговом регулировании одних и тех же вопросов. Примерами являются следующие ситуации.

1. Отмена оборотных налогов (на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы, на пользователей автомобильных дорог, на реализацию горюче-смазочных материалов, с продаж), и последующее создание механизма затрудненного возмещения НДС, что фактически превращает последний в еще один оборотный налог.

2. Запрет истребовать при камеральной налоговой проверке дополнительные документы с одновременным исключением из этого правила по любым налоговым льготам, НДС и природоресурсным налогам, что фактически обесценивает сам запрет.

3. Нормативное установление возможности признания налоговой недоимки бесспорной и списания ее с фактической невозможностью реализации данной нормы в период жизни физического лица или нормальной деятельности организации-налогоплательщика.

4. Введение апелляционного обжалования решений о привлечении к налоговой ответственности с целью разгрузки судов от налоговых споров, которое при неэффективной модели апелляционного обжалования не привело к уменьшению налоговых споров в суде, но увеличило длительность споров и затруднило защиту прав налогоплательщиков и т.п...

Перечень подобных ситуаций можно расширять очень долго, но уже приведенные примеры «законотворческих налоговых циклов» и «законотворческих налоговых колебаний из стороны в сторону» говорят об отсутствии у российского законодателя единой налоговой идеологии и единой налоговой политики, выражают эту идеологию. В подобной ситуации надлежащая кодификация налогового законодательства невозможна, так как любой кодифицированный акт, по нашему мнению, должен выражать определенную идеологию, которой в настоящий момент в России нет.

Кроме того, кодифицированный акт существенно изменяет ранее существовавшее правовое регулирование общественных отношений, за-

Раздел III. Проблемы налогового права

трагивает интересы широкого круга лиц, поэтому для его разработки и принятия нужна сильная политическая воля. Как таковая политическая воля у руководителей государства имеется даже, по нашему мнению, в избытке, но в сфере налогообложения она пока не проявилась и не кристаллизовалась надлежащим образом.

Необходимость сильной политической воли для проведения реально успешной кодификации подчеркивалась М. Вебером, который отмечал, что установление абсолютной, сильной и стабильной власти в юридическом плане приводит к унификации и систематизации права, т.е. к кодификации⁸.

Связь между сильной властью и успешной кодификацией выявлена Р. Кабрийяком, который отмечал проведение успешных кодификаций под руководством сильных правителей – кодификации Юстиниана, Наполеона, кодификация канонического права Римским папой Григорием XIII. Тот же автор указывал на невозможность кодификации в отсутствие политической власти (неудачная попытка кодификации иудейского канонического права Маймонидом) или слабой политической власти (неудачная попытка кодификации французского гражданского права Камбасересом)⁹.

Из изложенного выше можно сделать вывод о том, что отсутствие сильной политической воли, четко сформулированной экономической, в том числе налоговой идеологии, оказывает существенное влияние на состояние налогового законодательства, так как затрудняет кодификацию и приводит к внесению многочисленных несистематизированных поправок в законодательство.

Каким же образом должны проявляться политическая воля и экономическая идеология применительно к законотворческому процессу в области налогообложения?

Воля есть способность осуществлять свои цели и желания, сознательное стремление к осуществлению чего-либо¹⁰. Воля – это свойство психики человека. Воля выражается в системных целенаправленных действиях лица по достижению какого-либо результата.

Политика есть деятельность органов государственной власти и государственного управления, отражающая общественный строй и экономическую структуру страны, а также деятельность общественных классов, партий и других классовых организаций, общественных группировок, определяемая их интересами и целями¹¹. Политически активными являются лица с развитой волей, осознающие свои интересы, четко определяющие свои цели и стремящиеся достичь их всеми не запрещенными законом средствами.

⁸ См.: Вебер М. Юридическая социология // Вебер М. Избр. произв. : пер. с нем. М., 1990.

⁹ См.: Кабрийяк Р. Кодификации. М., 2007. С. 129–141.

¹⁰ См.: Ожегов С. И. Словарь русского языка. М., 1989. С. 79.

¹¹ См.: Там же. С. 449.

Идеология есть система взглядов, идей, характеризующих социальную группу, класс, общество¹². Под действием какой-либо идеологии поступки, т.е. проявления воли политически активных лиц, становятся системными и упорядоченными, а политика приобретает определенное направление, «вектор», «идеологическую окраску».

В теории права под правовой политикой понимается «обусловленная общим политическом курсом стратегия деятельности государства в правовой сфере, выражающая его официальную позицию по основным вопросам правового регулирования, направленная на совершенствование и развитие действующего права в соответствии с определенной иерархией социальных ценностей»¹³.

Правовая политика включает в себя в том числе финансово-правовую и налоговую политику, и, как любое иное проявление политической активности, налоговая политика должна иметь идеологическую составляющую. В течение многих лет в России, бывшей основой СССР, марксистско-ленинской идеологии уделялось чересчур повышенное внимание. В 80–90-х гг. XX в. началась так называемая «демидеологизация» государственной и общественной жизни. Подобный термин нам кажется крайне неудачным, так как ни государство, ни общество не могут существовать и развиваться надлежащим образом без какой-либо идеологии. Идеология в жизни общества и государства присутствует всегда. Марксизм, маоизм, либерализм, национал-социализм, трайбализм, религиозно ориентированная идеология – в любом случае идеология есть, и она оказывает влияние на общественную жизнь.

Идеология не должна быть единственной и официальной, поскольку интересы общества не всегда совпадают с интересами государства, да и общество неоднородно и состоит из большого количества социальных групп с разными интересами, а следовательно, и различными идеологиями. Но в любом случае должна быть и практически всегда присутствует идеология власти, вернее, идеология социальной группы, находящейся у власти, которая оказывает существенное влияние на политику государства. Соответственно иные социальные группы находятся в оппозиции власти, и их идеология (одна или несколько) влияет на деятельность оппозиции.

2010. Выпуск 1

180

Идеологически определенная политика включает идеологически определенную экономическую, в том числе налоговую политику.

В настоящий момент можно выделить следующие виды налоговой политики:

- классическая (А. Смит, Д. Рикардо) и неоклассическая политика налогообложения (А. Маршалл, А. Пигу, Л. Вальрас, В. Парето);
- кейнсианская концепция государственного регулирования экономики, включающая в себя налоговую составляющую;

¹² См.: Ожегов С. И. Словарь русского языка. С. 193.

¹³ Рудковский В. А. Правовая политика и осуществление права : теоретико-методологический аспект : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. Саратов, 2009. С. 14.

Раздел III. Проблемы налогового права

– неолиберальная налоговая политика (Ф. Хайек, Л. Эрхард, М. Фридмен);

– концепция неоклассического синтеза (П. Самуэльсон, В. Леонтьев)¹⁴.

Различные социальные группы в соответствии со своими интересами включают в свою идеологию те или иные налоговые воззрения и придерживаются определенной налоговой политики в своей социальной активности. В обществах со сложившейся двухпартийной системой одна из партий, как правило, придерживается налоговой идеологии, предусматривающей минимальное налогообложение, а именно налогового неоклассицизма или неолиберализма. Примерами являются налоговая идеология республиканской партии в США или консервативной партии в Великобритании. Конкурирующая партия, напротив, обязана разделять кейнсианские взгляды, т.е. придерживаться идеологии, предусматривающей повышение роли государства в экономике путем увеличения налогов и более активного перераспределения ВВП через публичные финансовые фонды. Примерами выступает налоговая идеология демократической партии в США или лейбористов в Великобритании.

Существенным плюсом указанной политической системы государства является предсказуемость преобразований. Например, приход к власти демократической партии в США означает потенциальное увеличение роли государства в экономике и рост налогового бремени. Переход власти к республиканцам, наоборот, означает некоторую налоговую либерализацию.

В России такая структурированная политическая система не сложилась, и несмотря на то, что у нас всего одна «партия власти», никакой особой партийной или государственной налоговой идеологии и налоговой политики у нас, к сожалению, нет. Без разработанной и разделяемой большинством политически активных лиц налоговой идеологии нельзя создать качественное и стабильное кодифицированное налоговое законодательство.

Право призвано делать общественные отношения стабильными, а последствия поведения участников общественных отношений – предсказуемыми¹⁵. В теории налогообложения также подчеркивается, что стабильность и определенность являются базовым принципом налогообложения¹⁶. Еще Адам Смит указывал, что «точная определенность того, что каждое лицо должно платить, в вопросах налогообложения представляется делом столь большого значения, что весьма значительная степень неравномерности составляет гораздо меньшее зло, чем малая степень неопределенности»¹⁷. Налогообложение по нестабильным правилам по

¹⁴ См.: Майбуров И. А. Теория и история налогообложения. М., 2007. С. 95–113.

¹⁵ См., например: Фаткуллин Ф. Н., Чулюкин Л. Д. Социальная ценность и эффективность правовой нормы. Казань, 1977. С. 14 ; Алексеев С. С. Общая теория права. М., 2008. С. 77.

¹⁶ См.: Налоговое право / под ред. С. Г. Пепеляева. М., 2005. С. 71.

¹⁷ Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. М., 1962. С. 588.

Публичные финансы и налоговое право: ежегодник

сугубой близко к произвольному незаконному лишению собственности и препятствует нормальному развитию свободной рыночной экономики.

В данных условиях положительным и заслуживающим заимствования является опыт казахстанских коллег, которые включили в НК Республики Казахстан статью 10 о налоговой политике в Казахстане¹⁸. Подчеркнутая подобным образом связь между налоговой политикой, законотворческой деятельностью и реализацией налогового права способствует системной разработке налоговых норм, соответствующей генеральной линии, проводимой политическим руководством Республики Казахстан. Подобная норма также ориентирует всех участников процесса реализации налоговых норм действовать в определенном государственной налоговой политикой направлении.

К сожалению, в Российской Федерации отсутствует как нормативно закрепленная связь между налоговой политикой и определяющей ее налоговой идеологией государства, так и сама государственная налоговая идеология. Именно это, по нашему мнению, является одной из главных причин, объясняющих неудовлетворительное состояние налогового законодательства в настоящий момент. В свою очередь, ненадлежащее качество законодательства приводит к проблемам в реализации налоговых норм, в том числе неэффективному правоприменению.

¹⁸ См.: Комментарий к Налоговому кодексу Республики Казахстан / под ред. Е. В. Порохова. Алматы, 2009. С. 50–52.

THE REFORM OF PROCEDURAL TAX-LEGAL RELATIONSHIPS IN SLOVAKIA*

V. Babčák

Prof., JUDr., CSc

Pavol Jozef Šafárik University (Košice)

I. Instead of Introduction

The problem of procedural tax-legal relationships in Slovakia is the integral part of the tax-legal regulation. In the science of tax law and also in tax praxis, the tax-legal regulation is understood therefore globally in its tangible and formally-legal expression. The complexity of the approach to tax law evinces itself primarily in the unity of the functioning of the material and procedural tax-legal norms in the tax praxis.

The realization and application of the procedural tax-legal norms in the tax praxis is influenced by quite a number of factors. The most important factors are as follows:

– level (quality) of legislative activity in the area of tax law. In this course, the realization and application of procedural tax law is negatively influenced mainly by complexity, opacity and inconsistency of tax-legal norms and from those resulting tax-legal relationships,

– effectiveness, or non-effectiveness of the functioning of the tax-legal norms in the tax praxis that is directly connected with the level (quality) of the legislative activity in the area of tax law. The elementary negative consequence in this direction is then a low enforceability of the tax law,

– rationality of the organizational structure of the tax and customs administration. If we are to discuss the procedural tax-legal relationships (however, this is concerning also the material-legal relationships), it is not possible to separate the tax administration from the customs administration, although at present this is not the case,

– tax discipline of the tax subjects as the outcome of the objective status in tax-legal department (first of all tax-legal norms of poor quality) but at the same time subjective approach of the tax subjects towards the fulfilment of tax liabilities.

The remaining years are the unambiguous signal of the fact that in Slovakia there exists a low enforceability of tax law, that relates to the non-fulfilment of the tax liabilities on the part of a tax subjects, and that is connected with their lack of tax discipline, but at the same time with the little effective and very complicated organizationallegal structure of the tax and customs

183

* The article came into existence as part of the solution of the grant project VEGA No. 1/0118/09 Tax Law and its development in the national and international context (theory and praxis).

administration. To the mentioned we ought to add also the variety of the types of payment liabilities of tax subjects towards public budgets (mainly state budget). Under this unfavourable state undersigns with its portion also the not enough convenient legal form of the tax proceedings and in broad understanding of the performance of the taxes administration. As a result of this, the highest organs of public authority began to dedicate increased attention to the stated area in past two years. Its aim in the first place is to rationalize the performance of the taxes administration, including making organizational-legal base of state organs that are entrusted by the performance of taxes administration more effectively, to simplify and summarize the present system of the most important public incomes (taxes, duties and insurance payments), by means of which it would at the end contribute also to a bigger enforceability of the Slovak tax law.

II. Basis of the reforms of procedural tax-legal relationships

The Government of the Slovak Republic approved the Conception of the reform of tax and customs administration by its decree No. 285 from the 7th May 2008 with a view of the unification of the tax collection, duty and insurance payments (frame analysis and proposal of the procedure)¹. The stated reform is realized by means of the Program UNITAS (it is supposed to be accomplished in two phases – UNITAS I and UNITAS II).

The reform of the tax and customs administration with a view of the unification of the tax, duty and insurance payments collection (further only ‘reform’) defined four elementary targets of the Program UNITAS. The stated strategic targets were defined as follows:

- 1) by means of the reform of tax and customs administration to build an effective and in favour of tax subjects oriented tax and customs administration that will be able to assume the tasks connected with integrated tax, duty and insurance payments collection in future;
- 2) by means of the unification of the tax, duty and insurance payments collection, create an effective and operative system covering all the tax, customs and insurance payment obligations;
- 3) to fulfil the targets of the strategy of competitiveness of Slovakia, mainly by building an environment of an effective electronic public administration, internally and externally integrated and providing a wide range of services for public;
- 4) to simplify and to summarize the processes connected to the tax and insurance duties for the tax subjects, and in this way to lower the burden also to lower the burden of bureaucracy and the burden for the natural and legal persons, including business subjects.

The UNITAS I phase was divided into two stages. The first stage includes the reform of the tax administration (tax offices and Tax Directorate of the Slovak Republic) and the reform of the customs administration (customs offices, Customs Criminal Office and Customs Directorate of the Slovak Re-

¹ Insurance payments are understood as insurance rate on social and health insurance including the contributions on old-age pension savings.

Раздел III. Проблемы налогового права

public) as two relatively independent institutions within the common control of the Ministry of Finance of the Slovak Republic. This stage is due to be completed to the 1st January 2012. The second stage concerns the fusion of those reformed institutions with effectiveness from the 1st January 2013. It shall come to the fusion of the tax and customs administration on the level of the Tax Directorate of the Slovak Republic and the Customs Directorate of the Slovak Republic that will merge into one budget organization with title Financial Directorate of the Slovak Republic and further also on the level of the tax and customs offices, the number of which shall be reduced to eight financial offices at residences of higher territorial units and two specialized offices.

One of the specialized offices will be the Financial Office for the selected subjects with all-Slovak operation that shall replace the existing Tax Office for the selected tax subjects Bratislava. Besides this formation, there shall be on the level of the financial office also the Financial Criminal and Judicial Office that shall come into existence by means of extension of the agenda of the present Customs Criminal Office of the so-called tax criminal offences. On the local level, there shall come into existence the workplaces of the financial office. Besides this, for the securing of a narrow contact with physical and legal persons there shall serve stations of financial office.

The whole new system of management and organizing of the financial administration is designed in a way that the reform of the tax and customs administration should bring the reduction of the burden for the natural and also legal persons and at the same time it should increase the effectiveness and the efficiency of the collection of state incomes by means of optimalization of the existing processes.

In the UNITAS I phase it is supposed to come also to the optimalization of the particular processes running within tax and customs administration. The optimalization shall concern mainly on the minimalization of sources, elimination of the waste of financial means and time. In connection with optimalization of processes, there have been designed changes that are crucial from the reforms of tax and customs administration point of view. It is mainly the concentration and unification of some processes on the central level (e.g. methodology, internal administration, etc.). The reform of tax and customs administration in this connection dedicates further special attention mainly to questions of electronization, management of the changes and quality of internal performances, development of human resources and with this connected legal act.

UNITAS I therefore concerns mainly the organizational-legal reform of the tax, duty and insurance payments collection. However, at least equally important remains the question of the unification and simplification of the collection of determined public incomes. This area is subject to reforming steps in the UNITAS II phase (until year 2014). The elementary change is supposed to become the unification of the all insurance payments collection, and that is insurance payments for the pension, health and accident insurance, as well as the unemployment insurance, insurance payments into soli-

darity reserve fund and guarantee fund, contributions to old age pensioner's savings and insurance on health insurance into one payment. Eight insurance payments on the side of the employer and five insurance payments on the side of the employee shall be replaced with one payment. As it concerns the amount of insurance rate, it is not assumed that the payment burden would change any significantly and it should not have influence on the selected incomes of the state budget in connection with their height.

For the unification of the tax and insurance payments collection, it will be inevitable to adopt a united identifier of persons and to connect the information systems. This is however only one step. As further prerequisite of the unification of the tax and duty collection, duty and insurance payments, it will be essential to determine one base of assess, adjust the form of tax return form, by means of which the taxes and present insurance payments would be accounted jointly in form of one payment into state budget, with its following division according to stipulated acts.

III. Changes in the area of tax law and related legal departments

The preparation and realization of the reform must respect on one side the domestic legal acts, legal acts of the European Union and also the international agreements, by which the Slovak Republic is bound. On the other side, such reform cannot put up without corresponding changes in the legislation related to the area of taxes, duty and insurance payments. It is not a small range of legal acts belonging at present into various departments of Slovak law (tax law, financial law, law of social security, etc.).

In accordance with the strategic targets of the reform there shall have to be realized relatively vast adjustments of the valid legal acts. In the interest of the simplification of the processes carried out in the tax and customs administration, and that is on the side of present organs of this administration same as in relation to the natural and legal persons that have relatively the status of obligatory subjects towards those organs, there are necessary changes in the valid legal status of this department of legal relationships.

The reform is resulting from a fact that voluntary fulfilment of tax and customs obligations of the major part of the obligatory subjects is more effective than the acquiring of the requested state incomes by means of repressive

activity of the tax and customs organs or the penal organs and courts. Therefore, in this meaning, it is necessary to secure a new quality of relationships between the entitled and obligatory subject in the department of tax-legal relationships screening into the diversified behaviour towards various kinds of obligatory subjects from the point of view of their payment discipline. This should secure an increase of the effectiveness of the tax and customs administration. The reform is offering several means to reach the stated target. They shall concern for example the increase of the informedness of the obligatory subjects on their rights and obligations by the organs of tax and customs administration with reference to the support of the voluntary fulfilment of their obligations including to this customized services for the obligatory subjects, increase of the control and supervision oriented on the risky

Раздел III. Проблемы налогового права

subjects by means of the development of the quality risk management, etc.

From the teleological point of view it is possible to integrate the legal acts related to the specified department into various groups. It is the procedural-legal as well as the material-legal adjustments. They are mainly:

- acts that are providing the status, operation and authority of the tax and customs organs at the tax and duty collection. It is the act on tax organs² and the act on the organs of the state administration in the department of the customs³;
- act that determines the operation and authority of the Tax Directorate of the Slovak Republic (act on the tax organs) and the Customs Directorate of the Slovak Republic (act on the organs of state administration in the department of the customs) from the view of the method of their economy (they have a position of budget organizations⁴), as well as the competences of the Common Insurance Agency as a public institution and health insurance companies⁵, which from the view of organizational-legal form are indeed joint stock companies but at the same time they are listed among subjects of the public administration;
- acts that regulate the processes realized by the organs of tax administration⁶ and customs administration⁷ (administration of taxes and its single branches), whereby they fulfil the tasks of the state for which they were established;
- acts that provide the rights and obligations of the natural and legal persons towards the public budgets (mainly the acts on single taxes, Customs Act, etc.), in consequence of which between them and the organs of tax and customs administration, but also Social Insurance Agency and health insurance companies on the other side (acts regulating the insurance rate on single types of insurance), are established and realized the relevant legal relationships;
- acts, legal acts of the European Union, same as the international agreements that regulate the legal relationships between the Slovak Republic and other countries in the area of taxes and duty or the relationships established

² Act No. 150/2001 Coll. of Laws on tax organs and by which Act No. 440/2000 Coll. on administrations of the financial audit in wording of later regulations is being changed and modified.

³ Act No. 652/2004 Coll. of Laws on organs of state administration in the customs area and on changes and amendments to the other acts in the wording of later regulations.

⁴ From this aspect, it will be necessary to amend Act No. 523/2004 Coll. of Laws on budget rules of the public administration and on changes and amendment to the other acts in wording of later regulations.

⁵ Act. No. 461/2003 Coll. of Laws on social insurance in wording of later regulations.

⁶ Act No. 581/2004 Coll. of Laws on health insurance companies, supervision over the health care and on changes and amendment to the other acts in wording of later regulations.

⁷ Act No. 511/1992 Coll. on administration of taxes and fees and on changes in the system of the territorial financial organs in wording of later regulations.

on basis of membership of the Slovak Republic in the international organizations, European groups, same as the beyond-frontier cooperation in the area of taxes⁸, customs and goods movement control (e.g.: act on the international cooperation by the taxes administration, act on the international help at the exaction of some financial liabilities⁹, etc.);

• other acts, e.g. Act on State Service of Customs Officers¹⁰, Act on State Service¹¹, Code of Criminal Procedure¹², Act on Gambling Games¹³, Act on Banks¹⁴, Act on Municipal Institution¹⁵, Act on Commercial Register¹⁶, etc.

The stated legal acts shall be marked by the reform of the tax and customs administration in various range and different intensity. Naturally, the reform shall touch the most the tax-legal adjustments, however between the stated legal acts there is more of those, which have the influence on the effective functioning of the tax and customs administration, although by means of system they are included into other legal departments. In this meaning it shall be inevitable to secure the exactness and mainly the sequencing of single legal forms what would without doubt show also the reduction of the need of the personal communication of the obligatory subject with the financial administration (in new understanding). The exactness together with the fundamental simplification of the tax and customs legislation has to be considered as the elementary prerequisite for the more effective tax and duty collection.

The simplification of the tax and customs legislation can be reached mainly by the following arrangements:

- 1) summarizing the legal acts,
- 2) clearing of various exceptions from the acts and restriction of the allowances and the exemptions from tax payment,
- 3) clearing of ambiguous legal terms,
- 4) increasing the measure of directness of the processes between the obligatory subjects and financial administration,
- 5) elimination of frequent revisions of legal acts,

⁸ Act No. 199/2004 Coll. of Laws Customs Act and on changes and amendment to the other acts in wording of later regulations.

⁹ Act No. 76/2007 Coll. of Laws on international aid and cooperation at the administration of taxes and on changes and amendment to the other regulations.

188 ¹⁰ Act No. 466/2009 Coll. of Laws on international aid at the recovery of some financial liabilities and on changes and amendment to the other acts.

¹¹ Act No. 200/1998 Coll. of Laws on state service of customs officers and on changes and amendment to the other acts in wording of later regulations.

¹² Act No. 400/2009 Coll. of Laws on state service and on changes and amendment to the other acts in wording of later regulations.

¹³ Act No. 301/2005 Coll. of Laws Criminal Code in wording of later regulations.

¹⁴ Act No. 171/2005 Coll. of Laws on gambling games and on changes and amendment to the other acts in wording of later regulations.

¹⁵ Act No. 483/2001 Coll. of Laws on banks and on changes and amendment to the other acts in wording of later regulations.

¹⁶ Act No. 369/1990 Coll. on general establishment in wording of later regulations.

Р а з д е л III. Проблемы налогового права

6) removing the high level of administrative demandingness at the administration of taxes that grows into unnecessary bureaucracy.

IV. New procedural tax-legal acts

Among first normative legal acts, target of which is to improve and make more effective the department of the performance of administration of taxes, we ought to include the approval of the two new legal acts from the department of the procedural tax law. At the end of year 2009, the National Council of the Slovak Republic accepted two procedural acts that should form the prerequisites for the fulfilment of the intentions of the reform. They are:

1. Act No. 479/2009 Coll. of Laws on organs of state administration in the area of taxes and fees¹⁷;

2. Act No. 563/2009 Coll. of Laws on tax administration (the Tax Code)¹⁸ (in further text only "Tax Code").

We ought to understand those legal adjustments concerning the area of tax administration as complex and in mutual relation. This is resulting from the fact that the Act on organs of state administration in the area of taxes and fees would be without corresponding adjustment of the procedural tax-legal relationships in scope of Tax Code realized in tax praxis only with difficulties. Moreover, it would not have the ability to secure the effectiveness of the prepared changes in scope of the reform of tax and customs administration. However, it is possible to turn the meaning of this statement, in the sense that Tax Code would not fulfil the requested targets in tax praxis if the changes in present organizational structure of tax and customs administration were not realized at the same time; in the interest to reach the planned targets it is therefore essential to realize concurrently the reform of organizational structure of tax and customs organs. For those reasons Tax Code is inseparably connected with the Act on organs of state administration in the area of taxes and fees.

Further connecting element between those legal acts is the date of acquiring of the effectiveness of both acts. That is the 1st January 2012. There originates a question, why so long legisvacation term since the approval of acts to the acquiring of their effectiveness. The answer to this question has to be found in the elementary targets monitored by the stated acts.

It is not possible to realize the changes provided in the mentioned acts technically, organizationally, etc. from day to day, nor from month to month. Such changes require considerably longer time space for their enforcement. Above all it concerns the urgency to secure the development of new information system for tax administration. With the present tax information system – even despite its possible improvement – it would be ineffective and in some cases also impossible. The new tax information system must correspond with the requests put on the present state of science and technique and mutually

¹⁷ Act No. 530/2003 Coll. of Laws on commercial register and on changes and amendment to the other acts in wording of later regulations.

¹⁸ Act No. 479/2009 Coll. of Laws on organs of state administration in the area of taxes and fees and on changes and amendment to the other acts.

create also the conditions for the modern performance of administration of taxes and fees. With this is related also another factor that has influence on the fact that legislator chose such long-term legisvacation term. The present legal status concerning the competence at the tax, duty and insurance payment collection is legislative, organizationally and technically divided between several public subjects with various competences, various inferiority, different status (those are tax offices and customs offices as organs of public administration, but also Social Insurance Agency as statutory institution or health insurance companies as joint stock companies), etc.

From ***contentual point of view*** according to our opinion, Act on organs of state administration in the area of taxes and fees did not bring at first sight such significant changes that could be indicated by targets of the reform; it bears witness to the fact that there have been adopted several provisions of the present Act on tax organs in the text of act. However, what is new is the implementation of the provisions concerning the status and competence of the Ministry of Finance of the Slovak Republic in the area of taxes and fees; the stated provisions were more or less adopted from several valid legal acts (e.g. from the Act on administration of taxes and fees, Act on organization of the activities of the Government¹⁹, etc.) and further also modified for the needs of the reform.

By mean of fundamental method – in comparison to the valid legal status – changes also the organization structure of the Tax Directorate of the Slovak Republic. Instead of the present workplaces of the tax directorate, the Act is talking about the establishment of 8 tax offices at the residence of the county and except that also about the tax office for the selected tax subjects with all-Slovak competence. With the liquidation of workplaces of the tax directorate it should come to the acceleration of the management and decision-making processes and to the more effective transmission of information directly from the management centre to the performance of the administration of taxes.

Act also includes workplaces and stations of tax offices into the frame of the organization structure of the tax organs. The workplaces of tax office shall have more permanent nature, whereas the station should be established operatively for the purpose of simplification of the access of tax subjects to tax organs. They should be formed on basis of specified criteria, e.g. taking into account the time aspect (the establishment of stations for the collection of tax return forms in the term of their submission).

Down to ***formal-legal side*** the title of the new Act on organs of state administration in the area of taxes and fees – in comparison with the valid legal form – adapted to similar act that regulates the status, effectiveness and competence of customs organs.

Tax Code presents from our point of view the centroidal act of the reform. Its aim is to secure the more effective functioning of the tax administration.

¹⁹ Act No. 563/2009 Coll. of Laws on administration of taxes (Tax Code) and on changes and amendment to the other acts.

Раздел III. Проблемы налогового права

It should become a gain in that it increases the measure of directness of the processes, it clears the ambiguous and uncertain terms and mainly it secures faster communication of tax subject with the tax office. Tax Code in this trend prefers electronic delivery if the basic conditions of the electronic delivery are fulfilled and it also allows for any objectively involved tax administrator that has a subject-matter venue to deal with some submissions of the tax-payers even despite the fact that he shall not have the territorial venue.

From *formal-legal point of view* Tax Code is internally divided to parts and within parts on chapters, volumes and sections. Formal-legal point of view on Tax Code is important mainly from the aspect of the comparison of changes in present legal form of the administration of taxes and fees.

First part of Tax Code contains basic and general provisions valid for the whole Act. Content of this part is also the definition of basic terms and elementary principles of the administration of taxes, determination of the subject-matter venue and territorial venue on the administration of taxes, questions of delegation and representation, method and type of submission of tax subjects (it specially concerns the tax return), further actions securing the running and purpose of the administration of taxes (memorandum and official record, summons and presentation, request, inspection of files, evidence, etc.), further counting terms, prolongations and default of terms, delivery of documents (from the aspect of single forms), etc.

Second part of Tax Code deals with activities of the tax administrator. In this relation, it dedicates special attention mainly to the preparation of tax proceedings, to which it integrates also the investigation, local finding, securing and forfeiture, proceeding of tax administrator at tax audit and at determination of tax by means of tools, but also other activities of tax administrator [such as, imposition of preliminary measures, recording obligation, publicizing various lists (lists of tax debtors, lists of tax subjects, to which there has been allowed easement of taxation, lists of tax subjects, to which there has been allowed postponement of payment of tax in instalments)], etc.

The following part of Tax Code presents the problem of tax payment. In this part, there are stated single methods of tax payment, date of payment, but it also solves the possibility of postponement of tax and payment of tax in instalments.

Fourth part of Tax Code deals with tax proceedings. With its extent it is the greatest part of the Code. First chapter of this part provides the general provisions concerning tax proceedings, such as opening of tax proceedings, the attendants of tax proceedings, exclusion of the employee of tax administrator, suspension and discontinuance of tax proceedings and questions related to resolution. In the second chapter of this part are contained provisions related to special tax proceedings, as according to Tax Code is the registration proceedings, the imposition proceedings and the appeal proceedings.

In third chapter of this part, there is provided the problem concerning tax excess payments and tax arrears. Final, fourth chapter of this part regulates the problem of tax execution proceedings. Besides the basic and general provisions concerning tax execution proceedings (e.g. enforcement

order, opening of tax execution proceedings, adjournment of tax execution, discontinuance of tax execution proceedings, etc.), it is also the questions of performance of the tax execution and its single methods, expenses of the tax execution, extracts from the tax execution and its division, etc.

Fifth part of Tax Code is formed by setup of responsibility for the breach of obligations. In this part, Tax Code provides mainly single types of administrative delinquencies (e.g. non-submission of tax return in the stated term, non-fulfilment of the registration or notification duty, and so on), for which the tax administrator imposes sanctions, particular fines. It is a certain paradox that legislator uses labelling ‘administrative delinquencies’ instead of – in our opinion – the more appropriate labelling ‘tax delinquencies’; this evokes an impression as if it was a case of imposing sanctions in administrative proceedings and not in tax proceedings (what in Slovak legal code are two different and independent procedure-legal institutions). Into the frame of this part it is necessary to include also the modification of the interest from the delay, same as the regulation of the problem of allowing sanction relief and remission of sanction.

Separate sixth part of Tax Code is formed by special provisions on bankruptcy and restructuring.

In the final, seventh part of Code, there are modified the common, enabling, temporary and final provisions.

From *contentual point of view* Tax Code offers quite a number of improvements of the present provisions of Act on administration of taxes and fees, detailed calculation and comparison of which would exceed the frame and also purpose of this contribution. However, these are also new provisions that in legal form express the targets of the reform. Out of the number of changes and improvements it may be enough to mention the fact that Tax Code broadens the competence of the whole range of provisions on the whole performance of tax administration and not only on tax proceedings. Typical example in this direction is the widening of the basic principles of tax proceedings on the basic principles of tax administration.

V. Instead of Conclusion

The establishment of financial administration by means of merging tax and customs administration should mean a particular contribution as much 192 on part of financial administration as in relation to tax subjects.

As far as it comes to financial administration, contributions may be expected in the following areas:

- there shall be secured simpler communication of tax subject with one contact place,

- there shall come to a cut-down of administrative costs on the operation of financial administration. With this is also connected the larger optimalization of the number of employees in consequence of the removal of duplicated activities roughly in 20 % employees and reduction of the number of the management posts,

- there shall be: secured a better administration of the state claims by means of possibility of their mutual matching (single taxes reciprocally, as

Р а з д е л III. Проблемы налогового права

well as taxes and duty), increased the effectiveness of the recovery of claims after maturity date, increased the tax and duty collection that is connected with the reduction of tax and customs evasions,

– there shall be allowed a use of uniformed branch of financial administration also for the performance of tax audits that are at present provided by tax organs. With this is connected also the use of competence of the Financial Criminal and Judicial Authority for the investigation of the so-called tax and customs criminal offences.

The contributions of the reform however concern also the tax subjects itself. In this direction we can state that for the tax subjects reform should mean most of all:

1) lowering of the administrative demandingness of the tax and customs agenda, including time saving at the administration,

2) increasing of the availability of the tax and customs administration,

3) various savings, such as saving of the costs on employees that deal with the tax and customs agenda, savings of the costs on postage, on transaction bank fees, etc.,

4) increasing of the user comfort thanks to the electronization of the financial administration and also the possibility to process the relevant agenda at random place of the financial administration (with this is connected also the saving of time for the travelling of the subjects to the tax or customs office, same as the saving on travel costs, etc.).

In our opinion, only by fact that the administration of all kinds of taxes and duty shall be merged into one institution and that there shall be introduced a complex administrator for all kinds of taxes (including concentration of tax execution and process of tax audit), the reform shall definitely be a contribution for the area of economy of our country.

**ПРОБЛЕМЫ ДОКАЗАТЕЛЬСТВ И ДОКАЗЫВАНИЯ
В ПРАВОПРИМЕНИТЕЛЬНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ
НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ**

И. Дементьев

кандидат юридических наук, доцент

Центральный филиал ФГОУ ВПО «Российская академия правосудия»

В периодической литературе по налогообложению в последние годы заметно актуализировалась тема доказывания налоговыми органами обстоятельств, лежащих в основе принимаемых ими решений (ненормативных налогово-правовых актов)¹. Актуализация данной проблематики обусловлена увеличением количества судебных дел, в которых спор идет об оценке доказательств, полученных налоговым органом и положенных в основу принятого им решения. Ввиду отсутствия адекватной нормативной регламентации процесса доказывания в НК РФ суды часто принимают противоположные решения по одинаковым делам. Существует позитивная для налогоплательщика судебная практика (суд не принимает доказательства, полученные налоговым органом после окончания налоговой проверки)². Есть и негативная для налогоплательщика судебная практика³.

Такое положение дел сохранится до тех пор, пока в НК РФ не будет полноценной нормативной регламентации процесса доказывания, понятия и системы доказательств, правовых требований к ним. Такая регламентация возможна только на основе разработанной правовой наукой теории доказательств и доказывания. К сожалению, в финансово-правовой науке эта область знаний применительно к налоговому процессу не изучена.

Процессуальный характер правоприменительной деятельности налоговых органов обусловливает существование правовой процедуры

2010. Выпуск 1

194

¹ См., например: Бельтикова С. А. Оценка судом результатов экспертизы и свидетельских показаний, полученных в ходе налоговой проверки // Налоговые споры : теория и практика. 2009. № 9. С. 23–31; Актянов Д. В. Недопустимость использования налоговым органом доказательств, полученных с нарушением НК РФ // Там же. № 11. С. 35–39; Сарифекян В. Л. Достаточность и допустимость доказательств при отказе поставщика от подписи // Там же. С. 40–45; Болдинова Е. С. Оценка судом доказательств, полученных после окончания выездной проверки // Там же. № 7. С. 28–32; Нагорная Э. Н. Налоговые споры : оценка доказательств в суде. М., 2009.

² Постановление ФАС Дальневосточного округа от 26 мая 2009 г. № Ф03-2248/2009; Постановление ФАС МО от 15 января 2008 г. № КА-А40/13949-07; Постановление ФАС ПО от 30 мая 2008 г. № А55-539/08; Постановление ФАС ПО от 27 ноября 2008 г. № А55-3543/2008; Постановление ФАС СЗО от 30 июля 2007 г. № А56-505/2007.

³ Постановление ФАС МО от 25 июня 2008 г. № КА-А40/5293-08; Постановление ФАС ЗСО от 29 сентября 2008 г. № Ф04-5941/2008 и др.

Раздел III. Проблемы налогового права

издания индивидуальных налогово-правовых актов. Издание индивидуальных налогово-правовых актов уполномоченными органами – это процедура, входящая в качестве составной части в налоговый процесс.

Порядок принятия этих актов, сроки, действия должностных лиц налоговых органов установлены Налоговым кодексом РФ. К сожалению, данные нормы Кодекса не отличаются ясностью и не содержат четкой структуры действий при принятии индивидуальных налогово-правовых актов.

В структуре налогового процесса выделяют ряд стадий и производства⁴. Процессуальные стадии показывают последовательность налогового процесса, его развитие во времени (последовательность действий субъектов права), а производства отражают качество процесса.

Однако, различая стадии налогового процесса и принимаемые на этих стадиях индивидуальные налогово-правовые акты, не следует забывать о выделенных в науке общих этапах (стадиях) правоприменительной деятельности. К ним относятся следующие стадии: 1) установление фактических обстоятельств дела; 2) выбор и анализ нормы права; 3) решение дела, выраженное в акте применения права⁵.

Стадии правоприменительного процесса отражают, главным образом, логическую последовательность определенных действий, протекающих во времени и направленных на достижение соответствующего результата, который связан с реализацией применяемой нормы материального права⁶. Например, в налоговом процессе, помимо выделяемых в науке стадий: 1) инициативного (добровольного) исполнения налогоплательщиком его налоговой обязанности; 2) налогового контроля; 3) принудительного исполнения налогоплательщиком его налоговой обязанности и 4) привлечения налогоплательщика к налоговой ответственности⁷ – существует и общая последовательность правоприменительных действий. Каждая из названных стадий налогового процесса состоит из ряда процессуальных действий, которые заканчиваются, как правило, принятием индивидуального налогово-правового акта (основного либо вспомогательного). Каждое такое процессуальное действие осуществляется с соблюдением общей логической последовательности правоприменения: тщательное изучение обстоятельств, их юридическая оценка и оформление процессуальных действий в соответствующем индивидуальном налогово-правовом акте⁸.

195

⁴ См.: Карасёва М. В. Бюджетное и налоговое право России : политический аспект. М., 2003. С. 143–144; 149–151.

⁵ См.: Алексеев С. С. Общая теория права : в 2 т. М., 1981. С. 276; Дюрягин И. Я. Применение норм советского права. Свердловск, 1973. С. 48–132; Теория государства и права : курс лекций / под ред. Н. И. Матузова и А. В. Малько. Изд. 2-е, перераб. и доп. М., 2003. С. 457–460; Теория государства и права : учеб. ; под ред. В. М. Корельского и В. Д. Перевалова. М., 1997. С. 382–386.

⁶ Юридическая процессуальная форма. Теория и практика / под ред. П. Е. Недбайло, В. М. Горшенёва. М., 1976. С. 20.

⁷ См.: Карасёва М. В. Указ. соч. С. 143–144.

⁸ См.: Юридическая процессуальная форма... С. 20.

Таким образом, как показывает анализ, стадии налогового процесса отделяются друг от друга с помощью индивидуальных налогово-правовых актов.

Покажем этот вывод на примерах.

Первая стадия налогового процесса – стадия добровольного исполнения налогоплательщиком его налоговой обязанности – завершается изданием налоговым органом требования об уплате налога и направлением его налогоплательщику (п. 1 ст. 45 НК)⁹. Если же налогоплательщик добровольно не исполнит индивидуальный налогово-правовой акт – требование налогового органа – и не уплатит налог, то происходит переход к другой стадии налогового процесса – стадии принудительного исполнения налоговой обязанности.

Стадия принудительного исполнения налоговой обязанности налогоплательщика – организации заканчивается вынесением руководителем налогового органа такого индивидуального налогово-правового акта, как решение о взыскании налога за счет денежных средств на счетах в банках, либо вынесением решения налогового органа о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика и направлением соответствующего постановления для взыскания судебному приставу-исполнителю.

Стадия налогового контроля и стадия привлечения к налоговой ответственности пересекаются во времени со стадиями добровольного исполнения налоговой обязанности и друг с другом¹⁰.

Юридическим фактом, влекущим возникновение стадии налогового контроля, выступает постановка налогоплательщика на налоговый учет и выдача свидетельства о постановке на учет (ст. 83, 84 НК РФ). Для возникновения отдельного производства на стадии налогового контроля – налогово-роверочного производства необходимы иные юридические факты. Так, для проведения камеральной проверки юридическим фактом-основанием будет сдача налогоплательщиком документов налоговой отчетности (налоговой декларации, расчетов и т.п.) (ст. 88 НК РФ). Для проведения выездной налоговой проверки необходимо издание руководителем налогового органа решения о проведении выездной налоговой проверки (ст. 89 НК РФ).

2010. Выпуск 1
196

Стадия налогового контроля завершается составлением акта налоговой проверки в случае проведения выездной налоговой проверки или выявления нарушений налогового законодательства в ходе камеральной проверки (ст. 100 НК РФ).

⁹ Следует отметить, что на стадии добровольного исполнения налоговой обязанности могут приниматься и иные индивидуальные налогово-правовые акты. Например, решения о зачете или возврате излишне уплаченного налога, о предоставлении отсрочки или рассрочки, налогового кредита или налогового инвестиционного кредита. Принятие налоговым органом этих индивидуальных налогово-правовых актов не влечет перехода к стадии принудительного исполнения налоговой обязанности. Эти акты направлены на изменение налоговой обязанности налогоплательщика и не свидетельствуют о неуплате налога в установленный срок.

¹⁰ См.: Карасёва М. В. Указ. соч. С. 147, 148.

Раздел III. Проблемы налогового права

За стадией налогового контроля следует стадия привлечения к налоговой ответственности. Она заканчивается вынесением руководителем налогового органа одного из следующих индивидуальных налогово-правовых актов: а) решения о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности; б) решения об отказе в привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности (п. 7 ст. 101 НК РФ).

Установление фактических обстоятельств – это важнейший этап принятия индивидуального налогово-правового акта. Для того чтобы принять решение об издании того или иного индивидуального налогово-правового акта, должностному лицу налогового органа необходимо тщательно изучить фактические обстоятельства дела, дать им оценку. Причем, в силу фискального характера налогового правоотношения, его стороны преследуют противоположные интересы: налогоплательщик – уклониться от уплаты налога, налоговый орган – обеспечить получение доходов бюджетом в полном объеме. Поэтому очень часто возникают спор, конфликт и все фактические обстоятельства принятия индивидуального налогово-правового акта должны быть доказаны заинтересованной стороной.

При принятии индивидуальных налогово-правовых актов в ходе налогового процесса важной практической проблемой является установление фактических обстоятельств, послуживших основанием принятия акта, которое осуществляется в ходе доказывания. Большинство индивидуальных налогово-правовых актов должны быть изданы при наличии предусмотренных налогово-правовыми нормами фактических обстоятельств (юридических фактов). И лишь некоторые акты практически не доказываются. Так, требование об уплате налоговой санкции направляется налогоплательщику на основании вынесенного (и доказанного) решения о привлечении к налоговой ответственности. Инкассовое поручение выставляется на основе решения о взыскании налога и пени.

Законность и обоснованность индивидуального налогово-правового акта зависит от того, насколько полно правоприменителем (налоговым органом) установлены те фактические обстоятельства, которые предусмотрены в гипотезе налогово-правовой нормы. Гипотезы налогово-правовых норм включают перечень обстоятельств, которые должны быть установлены, уровень знаний об этих обстоятельствах, который должен быть достигнут в момент принятия индивидуального налогово-правового акта, а также порядок и сроки издания этих актов.

Доказывание осуществляется в ходе правоприменительной деятельности налоговых органов, которая облекается в процессуальную форму и обеспечивается процессуальными налоговыми нормами. Деятельность по доказыванию входит в структуру налогового процесса.

Доказательством является только та информация, которая облечена в надлежащую процессуальную форму, закреплена в соответствующих процессуальных актах¹¹. Например, в ходе выездной налоговой проверки

¹¹ См. применительно к уголовному процессу: Кокорев Л. Д., Кузнецов Н. П. Уголовный процесс : доказательства и доказывание. Воронеж, 1995. С. 10.

проверяющие – должностные лица налоговых органов собирают доказательства совершения налогоплательщиком налогового правонарушения и составляют акт налоговой проверки, фиксирующий собранные доказательства.

Но пока что в налоговом процессе, в отличие от уголовного процесса, где уголовно-процессуальный закон устанавливает правила работы с доказательствами – их собирания, исследования, проверки, оценки, требования, предъявляемые к доказательствам, круг субъектов доказывания и др.¹², нормативно-правовое регулирование доказывания при принятии индивидуальных налогово-правовых актов еще очень несовершено.

Процессуальная форма доказывания имеет двоякое назначение. Во-первых, она призвана максимально гарантировать достижение истины по делу. В связи с этим законодательно закрепляются методологически обоснованные и оправдавшие себя на практике правила работы с доказательствами. Во-вторых, процессуальная форма призвана обеспечивать соблюдение прав участующих в деле лиц¹³. С этой целью, например, установлены особые правила производства осмотра (ст. 92 НК РФ), истребования документов (ст. 93 НК РФ), выемки документов и предметов (ст. 94 НК) и других процессуальных действий.

Для изучения проблем доказательств и доказывания при принятии индивидуальных налогово-правовых актов целесообразно обратиться к наукам уголовного и гражданского процесса, в которых наиболее полно разработана теория доказательств и доказывания. Для такого сравнительного анализа и заимствования некоторых разработок ученых-процессуалистов есть основания¹⁴.

Уголовный и гражданский процесс, как и процесс налоговый, являются процессуальными формами правоприменительной деятельности и служат главной цели – разрешению дела и вынесению итогового правоприменительного акта. Сравнение этих процессуальных форм показывает, что уголовная и гражданская процессуальная форма наиболее разработаны. Налогово-процессуальная форма развита еще весьма слабо. Теория доказательств и доказывания при принятии индивидуальных налогово-правовых актов не разработана.

¹² См.: Орлов Ю. К. Основы теории доказательств в уголовном процессе. М., 2000. С. 6.

¹³ См.: Там же. С. 67.

¹⁴ Так, в современной процессуальной науке доказательственное право рассматривается как межотраслевой институт в силу однородности содержания общих правовых норм о доказывании. Предметом регулирования доказательственного права как межотраслевого института являются отношения, складывающиеся между правоприменительным органом и другими участниками в деле лицами по собиранию, исследованию доказательств с целью формирования окончательного вывода, разрешающего правовой конфликт. (См.: Решетникова И. В. Курс доказательственного права в российском гражданском судопроизводстве. М., 2000. С. 56).

Раздел III. Проблемы налогового права

Поэтому для изучения процесса издания индивидуального налогово-правового акта мы заимствуем категорию предмета доказывания из гражданского и уголовного процесса и наполняем ее новым содержанием применительно к процессу налоговому.

Опираясь на понятие предмета доказывания, разработанное в науке уголовного и гражданского процесса¹⁵, можно утверждать, что *предмет доказывания при принятии индивидуальных налогово-правовых актов* – это совокупность фактов и обстоятельств, предусмотренных в налогово-правовых нормах и подлежащих доказыванию, т.е. установлению с помощью доказательств.

Согласно «узкому» определению предмета доказывания, предмет доказывания есть особая процессуальная категория, в которую включаются лишь те факты, которые имеют материально-правовое значение, факты, без выяснения которых нельзя правильно разрешить дело по существу и применить норму материального права¹⁶.

Сторонники «широкого» понимания предмета доказывания включают в структуру предмета доказывания совокупность всех фактов и обстоятельств, значимых для правильного разрешения дела, т.е. как материально-правовые факты, так и процессуальные и доказательственные факты¹⁷.

Ученые – приверженцы узкого подхода к пониманию предмета доказывания названные выше факты (обстоятельства) считают объектом познания суда, но статус предмета доказывания признают только за фактами материально-правового характера.

Проблема предмета доказывания и его структуры обсуждается в науке не только гражданского, но и уголовного процесса¹⁸.

¹⁵ См.: Орлов Ю. К. Указ. соч. С. 22; Кокорев Л. Д., Кузнецов Н. П. Указ. соч. С. 49–50; Уголовный процесс России : учеб. пособие / под ред. З. Ф. Ковриги, Н. П. Кузнецова. Воронеж, 2003. С. 114; Теория доказательств в советском уголовном процессе / отв. ред. Н. В. Жогин. Изд. 2-е, испр. и доп. М., 1973. С. 139; Белкин А. Р. Теория доказывания. М., 1992. С. 20; Решетникова И. В. Указ. соч. М., 2000. С. 133; Треушников М. К. Судебные доказательства. М., 2004. С. 13 и др.

¹⁶ См.: Треушников М. К. Указ. соч. С. 16; Ванеева Л. А. Актуальные проблемы теории и практики гражданского процесса. Л., 1979. С. 126–127; Лилуашвили Т. А. Предмет и бремя доказывания в советском гражданском процессе. Тбилиси, 1957. С. 78 и др.

¹⁷ См.: Решетникова И. В. Указ. соч. С. 130–133; Фаткуллин Ф. Н. Общие проблемы процессуального доказывания. Казань, 1973. С. 54; Коваленко А. Г. Формирование предмета доказывания в гражданском судопроизводстве // Вестник Саратовской государственной академии права. 1996. № 1. С. 92.

¹⁸ См., например: Кокорев Л. Д., Кузнецов Н. П. Указ. соч. С. 82–88; Шаламов М. П. Теория улик. М., 1960. С. 16; Строгович М. С. Курс советского уголовного процесса. М., 1968. Т. 1. С. 16; Арсеньев В. Д. Вопросы общей теории судебных доказательств в советском уголовном процессе. М., 1964. С. 23–24; Теория доказательств в советском уголовном процессе. С. 142; Горский Г. Ф., Кокорев Л. Д., Элькинд П. С. Проблемы доказательств в советском уголовном процессе. Воронеж, 1978. С. 81–82; Орлов Ю. К. Указ. соч. С. 29–31.

Не вдаваясь глубоко в сопоставление аргументов сторонников обеих концепций, так как это не входит в предмет настоящего исследования, укажем лишь, что, на наш взгляд, наиболее верным истине представляется широкое понимание предмета доказывания. Аргументы представителей этой концепции наиболее убедительны как в теоретическом, так и в практическом плане¹⁹.

Предмет доказывания при принятии индивидуальных налогово-правовых актов – это совокупность фактов (обстоятельств) материально-правового и процессуального характера, предусмотренных налогово-правовыми нормами и подлежащих установлению должностным лицом налогового органа в ходе доказывания для принятия законного и обоснованного индивидуального налогово-правового акта.

Должностное лицо налогового органа, столкнувшись с той или иной ситуацией и считая необходимым издание некоего индивидуального финансово-правового акта, должно установить и изучить различные по своему значению факты. Это позволяет выделять в предмете доказывания при принятии индивидуального налогово-правового акта структуру (элементы).

1. *Юридические факты материально-правового характера.* Установление данного вида фактов необходимо для правильного применения материальной нормы налогового права, регулирующей данное правоотношение. Материально-правовые факты образуют предмет доказывания при принятии материальных индивидуальных налогово-правовых актов.

Так, решение о взыскании налога или сбора за счет денежных средств налогоплательщика на его счетах в банке принимается руководителем налогового органа в случае неуплаты или неполной уплаты налога в установленный срок (п. 1 ст. 46 НК РФ). Чтобы принять решение о зачете суммы излишне уплаченного налога в счет предстоящих платежей, налоговый орган должен установить материально-правовой факт: факт переплаты налога (п. 1, 4 ст. 78).

2. *Факты, имеющие исключительно процессуальное значение.* Эти факты имеют значение для совершения процессуальных действий, оформляемых вынесением индивидуального налогово-правового акта.

Процессуальные факты входят в предмет доказывания при принятии процессуальных индивидуальных налогово-правовых актов (решения о приостановлении операций по счетам в банке, о наложении ареста на имущество налогоплательщика и др.).

Например, при принятии решения о взыскании налога и пени налоговый орган должен установить материально-правовой юридический факт – неуплату или неполную уплату налога в срок, а также процессу-

¹⁹ См., например, работы в сфере науки уголовного процесса: Кокорев Л. Д., Кузнецов Н. П. Указ. соч. С. 82–88; Горский Г. Ф., Кокорев Л. Д., Элькинд П. С. Указ. соч. С. 81–82; работы в сфере гражданского процесса: Решетникова И. В. Указ. соч. С. 130–133; Фаткуллин Ф. Н. Указ. соч. С. 54; Коваленко А. Г. Указ. соч. С. 92; Уголовный процесс России : учеб. пособие... С. 120 и др.

Раздел III. Проблемы налогового права

альный факт – неисполнение налогоплательщиком требования об уплате налога.

3. *Доказательственные факты*. В некоторых случаях, для установления тех или иных обстоятельств приходится использовать так называемые доказательственные факты²⁰.

Рассмотрим пример.

Обстоятельством, подлежащим установлению налоговым органом при принятии решения о принудительном взыскании налога (ст. 46 НК РФ), является факт неуплаты или неполной уплаты налога в срок. Для установления этого обстоятельства налоговый орган должен выяснить факты, закрепленные в п. 2 ст. 45 НК РФ и свидетельствующие об исполнении налоговой обязанности:

- предъявление налогоплательщиком в банк поручения на уплату соответствующего налога;
- наличие на счете налогоплательщика денежного остатка, достаточного для исполнения обязанности по уплате налога;
- несовершение налогоплательщиком отзыва поручения на уплату налога или невозвращение этого поручения лицу банком;
- правильное указание в платежном поручении номера счета Федерального казначейства и наименования банка-получателя;
- отсутствие на момент предъявления налогоплательщиком в банк поручения на уплату налога иных неисполненных требований, предъявленных к счету лица, которые согласно п. 2 ст. 855 ГК РФ исполняются в первоочередном порядке, и налогоплательщик не имеет достаточных денежных средств на счете для удовлетворения всех требований.

Сознательное направление налогоплательщиком платежного поручения в банк при наличии указанных обстоятельств нельзя расценивать как надлежащее исполнение налоговой обязанности. Такая точка зрения вытекает из толкования закона и воспринята судебно-арбитражной практикой.

Так, налог не признается уплаченным, если налогоплательщик сознательно (т.е. злоупотребляя правом²¹) направил платежное поручение в проблемный банк, даже если формально денежные средства на его счете есть²².

Таким образом, доказательственным фактом, свидетельствующим о неисполнении налоговой обязанности, является недобросовестность на-

²⁰ Под доказательственными фактами понимаются промежуточные обстоятельства, которые сами по себе не имеют юридического значения, а лишь используются в качестве аргумента для обоснования наличия или отсутствия обстоятельств, имеющих такое значение (см.: Кокорев Л. Д., Кузнецов Н. П. Указ. соч. С. 82).

²¹ См.: Белов В. А. Злоупотребление правом в налоговой сфере // Арбитражная практика. 2002. № 1. С. 34.

²² См.: Постановление Президиума ВАС РФ от 28 августа 2001 г. по делу № 1497/01; Постановление ФАС Северо-Западного округа от 24 сентября 2001 г. по делу № Ф04/29-04463/A75-2001; Постановление ФАС Поволжского округа от 17 мая 2001 г. по делу № А12-26/01-С20.

логоплательщика – намеренное совершение лицом платежа через «проблемный» банк, на корреспондентском счете которого отсутствует достаточный остаток денежных средств²³.

Следовательно, эти обстоятельства тоже входят в предмет доказывания при принятии решения о взыскании налога, являясь доказательственными фактами. Оценивая эти факты, должностное лицо налогового органа делает вывод о факте уплаты налога (исполнении налогоплательщиком налоговой обязанности).

Среди фактов, входящих в предмет доказывания при принятии индивидуальных налогово-правовых актов, можно выделять *главный факт*, подлежащий установлению должностным лицом налогового органа и закрепленный в гипотезе налогово-правовой нормы, и *второстепенные* (промежуточные, вспомогательные) *факты*, подлежащие выяснению с целью полного доказывания главного факта²⁴. С помощью второстепенных фактов устанавливается (или опровергается) главный факт. Главный же факт представляет собой совокупность наиболее важных обстоятельств, подлежащих доказыванию. Все остальные элементы предмета доказывания (второстепенные факты) устанавливаются только применительно к главному факту. Например, о сумме задолженности налогоплательщика по налогу, размере начисленных пеней, сроке направления требования об уплате налога можно говорить лишь в том случае, если установлен главный факт – наличие недоимки у налогоплательщика (п. 2 ст. 69 НК РФ).

Неустановление главного факта означает отсутствие основания для издания индивидуального налогово-правового акта. В этом случае отпадает необходимость познания всех других элементов предмета доказывания. Неустановление же второстепенных обстоятельств не исключает возможности принять индивидуальный налогово-правовой акт. В частности, арбитражные суды не всегда признают недействительными требования, в которых отсутствуют некоторые сведения или пропущены сроки его выставления.

2010. Выпуск 1
202

²³ А. В. Зимин на основе обобщения судебной практики выделил критерии добросовестности налогоплательщика при исполнении им своей налоговой обязанности. См.: Зимин А. В. Критерии недобросовестности налогоплательщиков в споре о признании налоговой обязанности исполненной // Финансовое право. 2002. № 4. С. 39–47.

²⁴ Такая классификация фактов приводится во многих работах по уголовному и гражданскому процессам. См., например: Теория доказательств в советском уголовном процессе... С. 140–145; Кокорев Л. Д., Кузнецов Н. П. Указ. соч. С. 102; Орлов Ю. К. Указ. соч. С. 31–32; Белкин А. Р. Указ. соч. С. 21. Однако среди ученых, разделявших это мнение, не было достигнуто единства относительно того, какие же обстоятельства должны включаться в этот главный факт, что существенно затрудняет использование данной категории в теории и на практике (см.: Кокорев Л. Д., Кузнецов Н. П. Указ. соч. С. 102). А ряд авторов выступают вообще против выделения главного факта и «неглавных» фактов (см.: Теория доказательств в советском уголовном процессе... С. 184; Арсеньев В. Д. Основы теории доказательств в советском уголовном процессе. Иркутск, 1970. С. 23; Шаламов М. П. Теория улик. М., 1980. С. 14 и др.).

Раздел III. Проблемы налогового права

Как же определить те фактические обстоятельства, которые должны быть установлены налоговым органом при издании того или иного индивидуального налогово-правового акта? Для этого правопримениителю необходимо проанализировать гипотезу налогово-правовой нормы, с тем чтобы выделить в ней юридические факты, с которыми закон связывает принятие того или иного индивидуального налогово-правового акта, и установить их наличие в конкретной практической ситуации. Установить юридический факт, с которым норма права связывает движение финансового правоотношения, – значит его доказать. Другими словами, установление юридических фактов осуществляется путем доказывания²⁵. М. В. Карасёва утверждает, что доказывание (установление юридических фактов) в сфере финансового права – это деятельность компетентных органов по собиранию, представлению, исследованию (проверке) и оценке доказательств²⁶.

В ходе правоприменительной деятельности налоговых органов, результаты которой находят воплощение в индивидуальных налогово-правовых актах в сфере налогообложения, проблема доказывания выливается в полное установление тех юридических фактов, с которыми норма НК РФ связывает издание того или иного индивидуального налогово-правового акта.

Для процесса доказывания очень важно, чтобы сам юридический факт (фактический состав), т.е. предмет доказывания, был определен в норме права как можно конкретнее²⁷.

Однако налоговое законодательство четко не формулирует юридические факты, служащие основанием (и подлежащие установлению) для издания того или иного индивидуального налогово-правового акта. Это создает трудности для правопримениителя (налоговых органов) и часто влечет судебные споры по поводу законности принятия индивидуального налогово-правового акта. М. В. Карасёва вполне справедливо утверждает, что в НК РФ следовало бы более четко закрепить тот факт, который предстоит установить налоговому органу в ходе проведения налоговой проверки²⁸.

Развивая эту мысль, скажем, что в НК РФ следует перечислить фактические обстоятельства, которые подлежат установлению налоговым органом при издании того или иного индивидуального налогово-правового акта.

²⁵ См.: Карасёва М. В. Финансовое правоотношение. М., 2001. С. 196.

²⁶ В процессуальной науке практически общепризнанно выделение в процессе доказывания трех этапов (элементов) : собирание доказательств, их проверка (исследование) и оценка (см.: Орлов Ю. К. Указ. соч. С. 73–74; Белкин Р. С. Собирание, исследование и оценка доказательств. М., 1966. С. 28–95; Белкин А. Р. Указ. соч. С. 42–46; Арсеньев В. Д. Основы теории доказательств в советском уголовном процессе. Иркутск, 1970. С. 41–42; Решетникова И. В. Указ. соч. С. 82 и др.).

²⁷ Карасёва М. В. Финансовое правоотношение. С. 197.

²⁸ См.: Там же.

**ЧАСТНОПРАВОВЫЕ КОНСТРУКЦИИ В НАЛОГОВОМ ПРАВЕ:
ВОЗМОЖНОСТИ И ПРЕДЕЛЫ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ**

М. Карасёва (Сенцова)

доктор юридических наук, профессор

Воронежский государственный университет

В современных условиях налогово-правовое регулирование акцентировано на судебном прецеденте. Неслучайно именно судебной практикой инициирована проблема возможности и пределов частноправового регулирования в сфере налогообложения.

1. Проблема частноправового регулирования в сфере налогообложения проявилась, прежде всего, как проблема возможности использования в налоговом праве частноправовых конструкций. Наиболее радикально эта идея выражена следующим образом: необходимо «отказаться от трансформации гражданско-правовых конструкций в рамках публичного права. Публичное право должно «брать» эти конструкции в чистом виде, как они есть, как их трактует гражданское право, и настраивать свое регулирование именно на них, а не видоизменять»¹. В связи с этим отмечается, что не может быть налогового поручительства, а есть только гражданско-правовое поручительство, особенности которого предусмотрены Гражданским кодексом².

В прикладном плане проблема использования частноправовых конструкций в налоговом праве имеет два аспекта. Во-первых, необходимо ответить на вопрос: *обосновано ли введение в Налоговый кодекс РФ частноправовых конструкций и их применение не в оригинальном, а в трансформированном виде, т.е. в рамках специфичного публично-правового режима*. Во-вторых, необходимо знать, *допустимо ли использование судом при толковании налогово-правовых норм частноправовых конструкций «в чистом виде», т.е. в оригинальном, отраслевом режиме*.

Для того чтобы ответить на поставленные вопросы, необходимо определиться с понятием «юридическая конструкция». Последняя в теории права подразделяется на нормативную и доктринальную. Юридическая конструкция как явление нормативное находит объективацию в нормативно-правовых актах, а в доктринальном смысле существует лишь в науке и применяется в качестве метода познания³.

В статье речь пойдет лишь о нормативных частноправовых конструк-

¹ Иванов А. А. Понятие «имущественные отношения» и проблемы налогового права // Вестник ВАС РФ. 2009. № 1.

² См.: Там же. С. 82.

³ См.: Черданцев А. Ф. Юридические конструкции, их роль в науке и практике // Правоведение. 1072. № 3. С. 16. Доктринальной частноправовой конструкцией, используемой в налоговом праве, можно считать конструкцию «налоговое обязательство».

Раздел III. Проблемы налогового права

циях, в отношении которых сегодня актуализировался вопрос о возможностях и пределах использования в налоговом праве. В этом контексте под юридической конструкцией следует понимать правовую модель организации общественного отношения, характеризующуюся некоторым набором прав и обязанностей субъектов, составляющих локальный правовой режим⁴.

Для того чтобы определить возможности и пределы использования частноправовой конструкции в сфере налогообложения, необходимо исходить из того, что налоговое правоотношение, так же как и гражданское, является, в частности, по природе имущественным. Их принципиальное различие в том, что гражданские правоотношения представляют собой правовую форму реальных экономических отношений в той части, в которой последние *предстают как товарно-денежные, а налоговые правоотношения по своей экономической природе есть финансовые*. Помимо единой экономической природы гражданское и налоговое имущественное правоотношение объединяет и наличие материального объекта. В гражданских правоотношениях как товарно-денежных в качестве последнего выступает товар, т.е. продукт, предназначенный для обмена, а в налоговых правоотношениях материальным объектом являются финансовые ресурсы, т.е. материальные блага, предназначенные не для обмена, а для безэквивалентного движения.

Учитывая, что понятие «имущественные отношения» распространяется на товарно-денежные и финансовые отношения как взаимосвязанные виды экономических отношений, совершенно логично предполагать, что парадигма развития имущественного налогового правоотношения во многом будет схожа с парадигмой развития гражданского правоотношения⁵. В конечном итоге это обусловлено наличием материального объекта в этих видах отношений. И отсюда – возможностью совершения с этим объектом манипуляций, детерминированных его свойствами. Так, материальное благо может быть возвращено одним субъектом другому, принято в заем, заменено другим, подарено и т.д. Иначе говоря, *имущественное правоотношение, независимо от сферы его возникновения, но в силу его унифицированного объекта – материального блага имеет в основе своего развития одну и ту же логику*. Таким образом, законодатель, осуществляя налогово-правовое регулирование, использует для

⁴ О понятии юридической конструкции см.: Алексеев С. С. Общая теория права : в 2 т. М., 1982. Т. 2. С. 276; Иеринг Р. Юридическая техника. СПб., 1905. С. 7–10. Понятие «юридическая конструкция» является в праве инструментальным. С точки зрения системы права некоторые из юридических конструкций в силу их «развернутого» правового режима рассматриваются в качестве правовых институтов.

⁵ В свое время К. Д. Кавелин являлся сторонником имущественного права, охватывавшего как имущественные отношения частных лиц, так и имущественные отношения публично-правовых образований. В Германии сторонником такой концепции являлся Шлосман. (См.: Черепахин Б. Б. Труды по гражданскому праву. М., 2001. С. 101).

этого конструкции, объективно предписанные имущественной природой предмета регулирования, но с учетом уровня экономического развития, налоговой политики, правовой теории и других факторов.

Имущественные налогово-правовые конструкции, предусмотренные Налоговым кодексом РФ и «встроенные» в налоговое правоотношение, можно подразделить на две группы:

Прежде всего, это *конструкции, имманентно присущие имущественной природе налогового правоотношения без воспроизведения каких-либо элементов правового режима из частного права*. В их числе налогово-правовые конструкции возврата, зачета излишне уплаченного налога, списания безнадежного долга и др. Они являются конструкциями, детерминированными имущественной и властной природой налогового правоотношения. Последняя влияет на правовую форму этих конструкций. К примеру, если сравнивать конструкцию зачета излишне уплаченного налога (ст. 78 НК РФ) с конструкцией зачета в гражданском праве (ст. 410 ГК РФ), то становится очевидно, что в обоих случаях ее использование является основанием прекращения обязательства. Все остальное принципиально различается. Для осуществления зачета в гражданском правоотношении достаточно *заявления одной стороны*. В налоговом правоотношении зачет может быть произведен *при согласии обеих сторон* правоотношения, на основании письменного заявления налогоплательщика и *по решению налогового органа* (п. 4 ст. 78 НК РФ) либо самостоятельно налоговым органом (п. 5 ст. 78 НК РФ). Такие условия зачета в налоговом праве обусловлены многими причинами: властной природой налогового правоотношения, предполагающей его развитие через активную правоприменительную деятельность и, соответственно, индивидуальные правоприменительные акты, необходимостью счетной проверки переплаченного налога и т.д. Принципиально и то, что зачет излишне уплаченной суммы налога, как на то указал Президиум ВАС РФ, «представляет собой сокращение налогового обязательства плательщика на будущий период и влечет недополучение бюджетом соответствующих сумм налоговых платежей, подлежащих уплате»⁶. Что касается зачета в гражданском праве, то к таковым последствиям он не приводит.

2010. Выпуск 1

206

Списание безнадежных долгов по налогам и сборам (ст. 59 НК РФ) также является оригинальной имущественной конструкцией исключительно налогового права. В какой-то мере эта публично-правовая конструкция похожа на частноправовые конструкции «прощение долга» (ст. ГК РФ) и «прекращение обязательства невозможностью исполнения» (ст. 416 ГК РФ). Однако такая похожесть является формальной. В науке отмечено, что «прощение долга» происходит по усмотрению уполномочен-

⁶ Постановление Президиума ВАС РФ от 23 августа 2005 г. № 5735/05. В данном случае вряд ли можно согласиться лишь с выводом суда о том, что зачет влечет «недополучение бюджетом соответствующих сумм налоговых платежей, подлежащих уплате». Бюджет получил все необходимые суммы вперед в виде излишне уплаченного налога. Другое дело, что излишняя уплата налога и, соответственно, зачет влекут неравномерное поступление налоговых платежей в бюджет.

Раздел III. Проблемы налогового права

ной стороны правоотношения, а списание безнадежных долгов – по строго определенным основаниям юридического, экономического и социального характера. Кроме того, списание безнадежных долгов происходит на совершенно безэквивалентной основе, а прощение долга может происходить и на возмездной основе. Равным образом, налогово-правовая имущественная конструкция «списание безнадежных долгов» принципиально отличается от гражданско-правовой конструкции «прекращение обязательства невозможностью исполнения». Во-первых, прекращение обязательства невозможностью исполнения неприменимо к денежным обязательствам, в отличие от списания безнадежных долгов. Во-вторых, исходя из ст. 416 ГК РФ следует, что законодатель различает случайную и виновную невозможность исполнения. Что касается списания безнадежных долгов, то оно осуществляется в том и ином случае⁷.

В связи с этим правовой режим названных частноправовых конструкций совершенно не применим к списанию безнадежных долгов по налогам и сборам.

Помимо отмеченного, *Налоговый кодекс РФ предусматривает имущественные частноправовые конструкции, реализация которых в налоговом правоотношении требует их адаптации к этому правоотношению*. Существование таких конструкций в налоговом праве обусловлено тем, что в ходе налогово-правового имущественного регулирования, являющегося деятельностию интеллектуальной, законодатель ориентируется на уже существующую традицию регулирования имущественных отношений, представленную гражданским правом. Это проявляется в перенесении в налоговое право частноправовой терминологии, а нередко и частноправовых конструкций, требующих адаптации к отношениям налогово-правовой природы. В связи с этим в ст. 11 НК РФ установлено: «Институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в настоящем Кодексе, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом». Поэтому можно предположить, что конструкции «солидарные должники» (п. 7 и 8 ст. 50 НК РФ), «налоговое правоприемство», (п. 1–7 ст. 50 НК РФ), а возможно, и некоторые другие порождены аналогией гражданско-правового регулирования, во-первых, в смысле введения в налоговое законодательство гражданско-правовой терминологии, а во-вторых, в смысле введения в налоговое право элементов гражданско-правового режима этих конструкций.

К примеру, в Налоговом кодексе РФ не установлены какие-либо правила относительно солидарных должников кроме того, что они упоминаются в нем и могут вводиться по решению суда. Исходя из ст. 11 НК РФ логично предполагать, что к исполнению налоговой обязанности солидарными должниками могут быть применены правила ст. 323–325

⁷ См.: Красюков А. В. Безнадежные долги по налогам и сборам : понятие и процедура списания. М., 2006. С. 110–119.

ГК РФ. То есть, правила о правах кредитора при солидарной обязанности, правила исполнения солидарной обязанности одним из должников и правила о недопустимости возражений против требований кредитора при солидарной обязанности. Единственный элемент гражданско-правового режима солидарных должников, который «не работает» в налоговом правоотношении, это требование об установлении солидарной обязанности договором или законом (ст. 322 ГК РФ), ибо в налоговое правоотношение солидарные должники могут вводиться только по решению суда в двух случаях (п. 7 и 8 ст. 50 НК РФ). Во-первых, при разделении юридического лица, если разделительный баланс не позволяет определить долю правопреемника реорганизованного юридического лица либо исключает возможность исполнения в полном объеме обязанностей по уплате налогов каким-либо правопреемником и такая реорганизация была направлена на неисполнение обязанностей по уплате налогов. Во-вторых, если в результате выделения из состава юридического лица одного или нескольких юридических лиц налогоплательщик не имеет возможности исполнить в полном объеме обязанность по уплате налогов и такая реорганизация была направлена на неисполнение обязанностей по уплате налогов.

В целом можно утверждать, что в случае с солидарными должниками имеет место адаптация гражданско-правовой конструкции солидарных должников к налоговому правоотношению. Соответственно, нельзя утверждать, что правовой режим солидарных должников в налоговом праве аналогичен правовому режиму солидарных должников в гражданском праве. Он отличается от гражданско-правового режима по существу, так как является в налоговом праве режимом факультативным и чрезвычайным. Конструкция «солидарные должники» вводится в налоговое правоотношение по решению суда только в случае необходимости гарантировать исполнение обязанности по уплате налога или как мера борьбы со злоупотреблениями в налоговой сфере. Можно сказать, что введение конструкции солидарных должников в налоговое правоотношение представляет собой (в случае осуществления налогоплательщиком (должником) реорганизации, направленной на неисполнение обязанности по уплате налога (пени, штрафа)) налоговое последствие гражданско-правового решения, не имеющего деловой цели.

Таким образом, конструкция солидарных должников в налоговом праве имеет особенности, обусловленные природой налогового правоотношения. А точнее, эти особенности определены противоречием, заложенным в самой сущности налогового правоотношения: между частным интересом налогоплательщика и публичным интересом государства⁸. Это сущностное противоречие как раз и может порождать злоупотребления в налоговой сфере, в частности, в виде совершения реорганизации, направленной на неисполнение обязанности по уплате налога. Отсю-

⁸ См.: Карасёва М. В. Бюджетное и налоговое право России. Политический аспект. М., 2005. С. 32.

Раздел III. Проблемы налогового права

да конструкция «солидарные должники» не может быть перенесена из гражданского права в налоговое право в чистом виде, а объективно адаптируется к нему. В связи с этим правовой режим солидарных должников в налоговом праве несколько отличается и должен отличаться от правового режима солидарных должников в гражданском праве.

Научный анализ показывает, что в тех случаях, когда в налоговое правоотношение Налоговым кодексом РФ вводятся частноправовые конструкции (гражданско-правовые, семейно-правовые), искажение их правового режима в рамках налогового правоотношения объективно предпослано. Оно детерминировано не только властным характером налогового правоотношения, но имманентно присущим ему противоречиям (как в случае с конструкцией солидарных должников), специфическим чертам налога как одного из экономико-правовых объектов налогового правоотношения и т.д. Можно говорить, что частноправовая конструкция, «работая» в налоговом правоотношении, трансформируется в нем и адаптируется к нему.

В этом смысле весьма показательным примером является гражданско-правовая конструкция расчетного правоотношения. Как известно, последнее имеет место только при безналичном перечислении денежных средств через банковскую систему⁹, и банк в данном случае является представителем должника. Соответственно, за несвоевременные перечисления банк отвечает перед должником. Конструкция гражданско-правового расчетного правоотношения вводилась в налоговое правоотношение Законом РФ (п. 3 ст. 11) «Об основах налоговой системы в Российской Федерации». Согласно этой конструкции банк в налоговом правоотношении рассматривался как посредник между налогоплательщиком и бюджетом. Соответственно, налог считался уплаченным налогоплательщиком с момента поступления в бюджет, а в случае его непоступления по вине банка последний отвечал перед налогоплательщиком. В Постановлении Конституционного Суда РФ от 12 октября 1998 г. № 24-П¹⁰ фактически было признано, что гражданско-правовая конструкция расчетного правоотношения не может быть адекватно использована в налоговом правоотношении¹¹. Суд установил, что правоотношение по уплате налога прекращается с момента списания банком с расчетного счета налогоплательщика соответствующих средств в уплату налога. Позже в Налоговом кодексе 209 РФ этот момент был определен фактом передачи налогоплательщиком в банк платежного поручения на уплату налога (ст. 45 НК РФ). Банк потерял функцию посредника в налоговом правоотношении. Он стал выполнять публично-правовые обязанности в отношениях с налогоплательщиком. Соответственно, в случае несвоевременного исполнения банком платежного поручения на уплату налога теперь он отвечает не перед на-

⁹ См.: Новоселова С. А. Проблемы гражданско-правового регулирования расчетных отношений : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2000.

¹⁰ Рос. газ. 1998. 20 окт.

¹¹ См.: Гаджиев Г. А. Конституционные принципы рыночной экономики. М., 2002. С. 259.

логоплательщиком, а перед государством. И, как следствие всего отмеченного, расчетного отношения как такового, т.е. в гражданско-правовом смысле, где банк выступает как посредник и отвечает перед должником, в налоговом праве не образуется.

Искажение гражданско-правовой конструкции расчетного правоотношения в рамках налогового правоотношения было предпослано, во-первых,ластной природой налогового правоотношения, обусловившей возможность возложения на банк публично-правовой обязанности в отношениях с налогоплательщиком; во-вторых – сущностью налога как платежа, представляющего собой отчуждение имущества налогоплательщика, что потребовало определения момента его изъятия.

Интересный пример введения в налоговое правоотношение частноправовой конструкции являются п. 1 и п. 2 ст. 220 НК РФ. Согласно законодательству, при исчислении НДФЛ используется частноправовая конструкция «общая совместная собственность». Установлено, что при реализации или приобретении имущества в общую совместную собственность размер имущественного налогового вычета распределяется между совладельцами этого имущества по договоренности или по их письменному заявлению. Исходя из Налогового кодекса РФ, на первый взгляд, может показаться, что в налоговое правоотношение вводится частноправовая конструкция, которая должна «работать в отраслевом (частноправовом) режиме, ибо никаких элементов специального режима в Налоговом кодексе РФ не предусмотрено. Однако практика показывает, что эта конструкция не может быть использована в налоговом правоотношении исключительно в частноправовом режиме. К примеру, совершенно не понятна ситуация с получением налогового вычета у супругов или иных лиц, приобретших или реализовавших имущество на праве общей совместной собственности, если между ними не достигнуто договоренности о распределении суммы налогового вычета¹². По логике гражданско-правового режима совместной собственности недостижение согласия между сособственниками на распределение размера имущественного налогового вычета должно приводить к невозможности реализации налогоплательщиком его права на налоговый вычет. Однако надо признать, что такое решение, с точки зрения ст. 57 Конституции РФ, не является адекватным.

2010. Выпуск 1

210

Ведь фактически исполнение налогоплательщиком его конституционной обязанности по уплате НДФЛ (а налоговый вычет – один из составляющих элементов определения налоговой базы по НДФЛ) ставится в зависимость от третьего лица. Если третье лицо, являющееся сособственником имущества на праве общей совместной собственности, не согласно на решение вопроса о налоговом вычете, – исполнение конституционной обязанности по уплате налога в режиме Налогового кодекса РФ не может быть осуществлено налогоплательщиком. И – наоборот. Выходом

¹² См.: Кустова М. В. Пределы использования гражданско-правовых понятий и институтов при применении законодательства о налоге на доходы физических лиц // Закон. 2009. № 1. С. 163.

Раздел III. Проблемы налогового права

из ситуации для налогоплательщика является только перевод режима совместной собственности в режим долевой собственности, ибо согласно п. 1 и 2 ст. 220 НК РФ при реализации или приобретении имущества в общую долевую собственность размер имущественного налогового вычета распределяется между совладельцами в соответствии с их долей (долями) собственности. Однако с публично-правовой точки зрения это тоже ненормально, ибо исполнение конституционной обязанности по уплате налога в полном соответствии с требованием закона требует гражданско-правовой активности налогоплательщика, т.е. для этого ему необходимо поменять гражданско-правовой режим собственности. Учитывая, что в Российской Федерации нет семейного налогообложения, как в Англии, США и т.д., и налогообложение является индивидуальным, очевидно, что в таком случае частный правовой режим общей совместной собственности должен быть адаптирован применительно к подоходному налогообложению. В Налоговом кодексе РФ такая адаптация пока не осуществлена, так как нет нормы, определяющей режим общей совместной собственности применительно к праву на получение налогового вычета в случае недостижения сособственниками соглашения. Ясно, что такую адаптацию должен произвести законодатель. Конституционный Суд РФ также в случае необходимости может решить этот вопрос, признав неконституционной зависимость права налогоплательщика на налоговый вычет от воли третьего лица. Из сказанного следует, что частноправовая конструкция общей совместной собственности, используемая в налоговом правоотношении, не может во всех случаях применяться «в чистом виде», а объективно требует адаптации к публично-правовой природе этого правоотношения.

Итак, анализ законодательства показывает, что в налоговом правоотношении используются конструкции, имманентно присущие ему как отношению имущественному, а также конструкции, традиционно используемые в частном праве, но адаптированные или требующие адаптации законодателем к налоговому правоотношению с учетом его особенностей. При этом можно сделать вывод, что «введение» в Налоговый кодекс РФ частноправовых конструкций и их использование в налоговом правоотношении в адаптированном виде, т.е. в специфическом публично-правовом режиме вполне обосновано властным характером налогового правоотношения, присущими ему противоречиями, спецификой налога как одного из его объектов и т.д.

Здесь важно отметить следующее: все частноправовые конструкции, используемые в Налоговом кодексе РФ и, таким образом, адаптирующиеся к налоговому правоотношению, проявляют себя в этой функции только в случае *применения норм*, устанавливающих эти конструкции, компетентными органами, прежде всего, – налоговыми органами. Собственно, это непосредственно яствует из п. 1 ст. 11 НК РФ, где указано, что понятия, институты и термины других отраслей права «применяются в том значении, в котором они используются в этих отраслях законодательства...»

2. Все отмеченное не означает, что в сфере налогообложения гражданско-правовые конструкции не могут быть использованы «в чистом виде», т.е. без всякой адаптации.

Во-первых, использование частноправовых конструкций «в чистом виде» допускает Налоговый кодекс РФ. Как известно, в п. 1 ст. 11 Налогового кодекса РФ предусмотрено, что «*институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в настоящем Кодексе, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства*, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом». В подтверждение данной установки в Налоговом кодексе РФ предусмотрены ситуации, когда гражданско-правовые конструкции в «чистом виде» перенесены в сферу налогообложения. Если быть еще более точным, то следует сказать, что эти конструкции «работают» в сфере налогообложения в гражданско-правовом режиме без какой-либо адаптации к налогово-правовой сфере. Таковы конструкции залога имущества и поручительства как способов обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов (ст. 73 НК РФ).

Залог имущества и поручительство в сфере налогообложения, как и в сфере гражданско-правового регулирования являются средствами обеспечения основного правоотношения. В сфере налогообложения таким основным правоотношением является правоотношение по уплате налога. Правовой режим залога и поручительства в сфере налогообложения равносителен таковому в гражданско-правовой сфере. В связи с этим в ст. 73 и 74 НК РФ, устанавливающих залог имущества и поручительство, определено, что к правоотношениям, возникающим при установлении залога и поручительства в качестве способа (меры) обеспечения исполнения обязанности по уплате налога, применяются положения гражданского законодательства РФ, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах.

Здесь очень важно заметить следующее: во-первых, эти конструкции, будучи упомянуты в Налоговом кодексе РФ, должны быть *применены* в гражданско-правовом режиме компетентными органами к соответствующим ситуациям, возникающим в налоговой сфере; во-вторых, конструкции залога и поручительства «работают» за пределами налогового правоотношения, ибо являются средствами, его обеспечивающими.

Итак, отвечая на поставленный в самом начале статьи вопрос об обоснованности использования в НК РФ частноправовых конструкций в трансформированном виде, можно заключить, что такое введение вполне обоснованно и определено имущественной природой налогового правоотношения. Последнее, имея единую экономическую сущность с частноправовым имущественным правоотношением, реализуется в опоре на уже существующую традицию регулирования имущественных отношений, представленную гражданским правом.

Однако вопрос о возможности использования гражданско-правовых конструкций в сфере налогообложения «в чистом виде», т.е. без адапта-

Раздел III. Проблемы налогового права

ции к налоговому правоотношению, не ограничивается пределами, заданными п. 1 ст. 11 НК РФ. Точнее, этот вопрос не ограничивается только перечислением частноправовых конструкций, используемых в НК РФ и могущих быть использованными в процессе правоприменения в чистом виде. Он имеет более широкие границы. Особо актуальным является следующий аспект этого вопроса: может ли суд в процессе *толкования* норм налогового права использовать частноправовые конструкции в их оригинальной, частноправовой форме? Актуальность вопроса о допустимости использования судом частноправовых конструкций для толкования и последующего применения налогово-правовых норм порождена спецификой налогового правоотношения: его целями, принципами реализации, юридическим содержанием и т.д. Именно специфика налогового правоотношения как правоотношения имущественного позволяет допустить, что есть некоторые пределы, за рамками которых адекватное использование частноправовых конструкций может оказаться проблематичным.

В ходе судебной деятельности осуществляется, как правило, толкование и последующее применение правовых норм. Для толкования суд может использовать самые различные специально-юридические средства, в том числе категории, правовые конструкции и т.д. из других отраслей права¹³. Кроме того, в ходе судебного правоприменения возможно и восполнение законодательных пробелов, т.е. решение дела по аналогии. Использование в таких ситуациях частноправовых конструкций также не исключается.

Примеры использования гражданско-правовых конструкций «в чистом виде» для толкования налогово-правовых норм дает практика арбитражных судов в РФ. Анализ этой практики показывает, что чаще всего гражданско-правовые конструкции используются судами для толкования налогово-правовых норм, определяющих в системной связи с иными нормами налогового права налоговую базу по конкретному налогу. К примеру, ФАС СЗО в Постановлении от 14 апреля 2009 г. по ООО «Белгородская судоверфь» использовал гражданско-правовую конструкцию «коммерческий кредит» (ст. 823 ГК РФ) для толкования нормы, установленной в пп. 2 п. 1 ст. 265 НК РФ, предусматривающей состав внерализационных расходов предприятия и, таким образом, влияющей на определение налоговой базы по налогу на прибыль. Суд отклонил довод налогового органа о том, что оформление с физическим лицом договора займа не позволяет учесть проценты по займу в составе внерализационных расходов, так как в целях налогообложения гражданско-правовые обязательства физических лиц не относятся к долговым (п. 1 ст. 269 НК РФ). Суд пришел к выводу, что между ООО «Белгородская судоверфь» и физическим лицом имел место договор купли-продажи, по которому может быть предусмотрена обязанность покупателя (ООО) уплачивать

¹³ См.: Алексеев С. С. Право : азбука-теория – философия. Опыт комплексного исследования. М., 1999. С. 134.

проценты на сумму, соответствующую цене товара, начиная со дня передачи товара продавцом. Опираясь на гражданско-правовую конструкцию «коммерческий кредит», суд определил, что указанные проценты являются платой за коммерческий кредит, которая считается долговым обязательством по пп. 2 п. 1 ст. 265 НК РФ. Также в Постановлении ФАС ВСО от 11 декабря 2008 г. по акционерной компании «Алроса» суд, используя гражданско-правовую конструкцию «ответственность наследников по долгам наследодателя» (п. 3 ст. 1175 НК РФ), дал толкование п. 2 ст. 266 НК РФ, устанавливающему безнадежный долг как одно из оснований формирования внереализационных расходов предприятия, влияющих на определение налоговой базы по налогу на прибыль.

Арбитражная практика дает примеры использования частноправовых конструкций для толкования норм, определяющих объект налогообложения, а также идентификации самого налогоплательщика. Так, Федеральный Арбитражный Суд Северо-Западного округа в Постановлении от 24 ноября 2003 г. также дал пример использования частноправовой конструкции поручительства для толкования норм налогового права с целью определения дохода физического лица как объекта налога на доходы физических лиц. Суд отметил, что выплаты, произведенные ЗАО «ЗЕСТ» банку «Россия» за физических лиц, в отношении которых оно выступило поручителем, нельзя считать доходом этих лиц, ибо «в силу ст. 395 ГК РФ поручителю, исполнившему обязательство, переходят права кредитора по этому обязательству в том объеме, в котором поручитель удовлетворил требования кредитора». В то же время Высший Арбитражный Суд РФ использовал конструкцию арендной платы, установленную в п. 2 ст. 654 ГК РФ при рассмотрении доводов заявителя, обжалующего решение налоговой инспекции о начислении земельного налога¹⁴. Правовой режим этой конструкции состоит в том, что плата за пользование зданием или сооружением по договору аренды всегда в себя включает и плату за пользование земельным участком, на котором оно расположено.

Использование гражданско-правовой конструкции в сфере налогообложения помогло суду, как следует из названного Постановления Президиума ВАС РФ, идентифицировать налогоплательщика, а точнее – установить, что субъект является арендатором, а не плательщиком земельного налога.

Помимо отмеченного, Высший Арбитражный Суд РФ еще в 2006 г. устранил законодательный пробел, применив аналогию закона и введя в сферу налогообложения гражданско-правовую конструкцию «общий срок исковой давности» применительно к возврату излишне уплаченного налога. Суд установил, что заявление о возврате излишне уплаченного налога должно быть подано налогоплательщиком в суд в течение трех лет со дня, когда он узнал или должен был узнать о факте излишне уплаченного налога¹⁵.

¹⁴ Постановление Президиума ВАС РФ от 2 сентября 2008 г. № 808/08.

¹⁵ Постановление Президиума ВАС РФ от 8 ноября 2006 г. № 6219/06.

Раздел III. Проблемы налогового права

Из всего сказанного можно сделать вывод, что в современных условиях *частноправовые конструкции* «в чистом виде», т.е. в отраслевом правовом режиме могут использоваться судом для толкования и последующего применения норм налогового права. Однако логический анализ и некоторые примеры из практики приводят к выводу, что пределы такого использования ограничены. В этом отношении весьма показательным является Постановление Президиума ВАС РФ от 3 июня 2008 г. № 3245/08, в котором суд использовал гражданско-правовую конструкцию распределения рисков, предусмотренную ст. 312 ГК РФ, для толкования последствий исполнения налоговым органом денежной обязанности: возврата суммы налога ненадлежащему лицу. В науке справедливо отмечалось, что использование гражданско-правовой конструкции распределения рисков для определения прав и обязанностей в налоговом правоотношении вредно тем, что «может послужить основанием для привнесения в налогово-правовое регулирование такого понятия, как риск, имманентно присущего гражданскому праву...»¹⁶ В гражданском праве понятие «риска» допустимо в силу того, что стороны правоотношения взаимодействуют на началах равенства, добровольности участия и т.д. Соответственно, риск как неприятность, могущая произойти, не будет обусловлена влиянием (правовой силой) противоположной стороны правоотношения. Иная ситуация складывается в налоговом правоотношении. Государство здесь является юридически более сильным субъектом, нежели противоположная сторона правоотношения. Оно всегда способно манипулировать этими отношениями. В частности, принять закон, не выгодный, «не удобный для налогоплательщика». Поэтому «распределение рисков неисполнения имущественных обязанностей между участниками налогового отношения по правилам гражданского законодательства не соответствовало бы природе таких отношений»¹⁷.

Пределы применения гражданского законодательства в налоговой сфере правоприменитель всегда должен устанавливать, сверяя с принципами налогового законодательства, особенностями налоговой системы и т.д. В этом отношении совершенно верно замечено: «Отличительные признаки налоговых имущественных отношений служат основанием для установления обязанности по уплате налога в качестве особой публичной имущественной обязанности (ст. 57 Конституции РФ) и исключают произвольное применение норм и принципов гражданского законодательства для определения прав и обязанностей участников налоговых отношений»¹⁸.

¹⁶ Овсянников С. В. Формы и пределы взаимодействия гражданского и налогового права // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2009. № 1. С. 92.

¹⁷ Там же.

¹⁸ Там же. С. 91.

**НЕКОТОРЫЕ АКТУАЛЬНЫЕ ПРОБЛЕМЫ
ПРАВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ
НEDРОПОЛЬЗОВАТЕЛЕЙ В СОВРЕМЕННОМ МИРЕ**

А. Шаукенов

кандидат юридических наук, доцент

*Евразийский Национальный Университет им. Л. Н. Гумилева
(Астана, Казахстан)*

Особенность развития правового регулирования отношений недропользования во всех странах заключается в том, что до конца XIX в. оно развивалось как институт исключительно административного права, т.е. в рамках национального права, однако с началом XX в., когда в странах, находившихся в колониальной и полуколониальной зависимости, были обнаружены крупные запасы полезных ископаемых, между правительствами этих государств и добывающими компаниями стали заключаться концессионные договоры в сфере недропользования.

Классическим примером стало концессионное соглашение, подписанное основателем Anglo-Персидской нефтяной компании (АРОС, которая в 1954 г. стала называться *British Petroleum*) Вильямом Ноксом Д'Арси (1849–1917) и персидским шахом Мозаффар-эд-Дином.

Так, 28 мая 1901 г. Д'Арси за 20 000 фунтов (не считая взяток) и роялти в 16 % «чистой прибыли» получил на 60 лет исключительное право на добычу нефти на всей территории Персии, кроме прилегающих к России пяти северных провинций.

Поскольку вплоть до середины XX в. основные работы по добыче полезных ископаемых осуществлялись в колониях и полуколониях, которым под тяжестью «разумных убеждений о риске инвесторов и готовности в последующем уступить необходимую сумму уполномоченному должностному лицу» приходилось соглашаться с условиями инвесторов, договорная форма недропользования стала превалирующей настолько, что национальное горное законодательство ряда государств восприняло договор как основу пользования недрами.

2010. Выпуск 1
216

Если в рамках законодательства европейских государств XIX в. предполагалось, что между пользователем недр и государством устанавливаются *отношения субординации*, что свойственно административному праву, то после обнаружения и активной разработки полезных ископаемых в странах, находящихся под колониальной зависимостью, европейским инвесторам предпочтительней стало выстраивать их как *отношения между равноправными сторонами*, «партнерские отношения». Так укоренилась традиция взаимоотношений недропользователя и государства – реципиента инвестиций. Отсюда некоторые ученые относительно контрактов на недропользование спешно приходят к выводу, что «...практически весь мир переходит к признанию того, что государство, вступая

Раздел III. Проблемы налогового права

в частноправовые отношения, выступает как обычный субъект частного права, теряющий свои властно-правовые функции и право на судебный иммунитет»¹.

Конечно, такая позиция имеет право на существование, если исходить из того, что до 50-х гг. XX в. предоставление права пользования недрами с иностранным элементом фактически представляло собой не что иное, как уступку территории государства, частичный отказ от государственного суверенитета.

Так, например, известным советским исследователем экономики Латинской Америки Виктором Вольским со ссылкой на материалы слушаний в конгрессе США приводится письмо компании «Standart Oil» Правительству Венесуэлы, где сообщается, что «Компания «Standart Oil» выражает любезную готовность разрешить проезд венесуэльских автомобилей по принадлежащим ей дорогам еженедельно по понедельникам и вторникам»².

До сих пор в развитых европейских странах в отношении недропользования применяются преимущественно нормы публичного права.

Так, с начала 1970-х гг. ключевыми целями норвежской политики в отношении нефти и газа были:

- 1) национальное управление и контроль,
- 2) построение норвежского нефтяного сообщества и
- 3) государственное участие³.

Другой пример. В Индонезии Правительственным Декретом № 44 от 26 октября 1960 г. нефть и газ были объявлены частью национального богатства, находящегося под контролем государства.

Индонезийская государственная компания «Pertamina» и «Независимая индонезийско-американская нефтяная компания» 18 августа 1966 г. подписали первое в истории соглашение о разделе продукции, т.е. выработали такой юридический инструмент, который разрешал зарубежным нефтяным предприятиям заниматься производством нефти на ее территории.

Прибыльная нефть согласно соглашению распределялась соответственно как 65 % и 35 % в пользу «Pertamina».

Механизмом гарантирования инвестиций в соглашениях выступала оговорка о третейском суде. Президент Женевского земельного суда должен был назначить третейского судью. Стабилизационная оговорка в Соглашении предусмотрена не была⁴.

Первоначально соглашение о разделе продукции рассматривалось как подоходный налог, но подоходные налоги подрядчика считались

¹ Сулейменов М. К. Государство и контракты // Юрист. 2004. № 7. С. 25.

² Вольский В. Латинская Америка. Нефть и независимость. М., 1964. С. 67.

³ См.: Гончаренко И. А. Правовое регулирование налогообложения разработки месторождений нефти и газа в Российской Федерации и зарубежных странах. М., 2009. С. 181.

⁴ См.: Рам Й. Соглашение о разделе продукции : анализ регулирования отношений в сфере реализации в Российской Федерации. М., 2008. С. 8–14.

Публичные финансы и налоговое право: ежегодник

частью доли государственного нефтяного предприятия «Pertamina» в нефтеприбыли, и последнее отвечало за их выплату. Чтобы уладить все формальности, подрядчик получал расписку в получении налога от налоговых властей и, таким образом, мог продемонстрировать (главным образом налоговым органам своей родной страны), что он не только несет бремя подоходного налога, но и что налог уже выплачен.

В 1980 гг. под нажимом инвесторов индонезийское правительство решило изменить процедуру выплаты подоходного налога и взимать подоходные налоги непосредственно с подрядчиков из-за трудностей, которые американские нефтяные компании испытывали (в отношениях с Американским Налоговым управлением) в получении налоговых платежей, сделанных «Pertamina» от имени подрядчика, принятого с целью получения иностранного налогового кредита. Американская Налоговая управление рассматривало индонезийские соглашения о разделе продукции как соглашения о выплате арендной платы за право разработки недр, в отношении которых никакой подоходный налог в том смысле, который вкладывался в это понятие американскими финансовыми законами, не предусматривался.

В конце концов, все индонезийские договоры были исправлены и предусматривали теперь предоставление доли нефтеприбыли подрядчику и приводили правила возмещения издержек производства в соответствии со схемой вычетов издержек производства, как это принято в законодательстве о подоходном налоге западных стран.

Вряд ли кто-то сегодня будет опровергать, что развитые страны эксплуатировали ресурсы стран третьего мира без предоставления адекватной компенсации и нередко по сложившейся привычке пытаются продолжать это делать сегодня.

Достаточно напомнить решение, которое вынес Международный арбитражный суд в Лондоне 1 июля 2004 г. Согласно вердикту Эквадор должен вернуть американской нефтяной компании «Оксидентл Потролеум» (Occidental Petroleum) 75 млн дол. налога на добавленную стоимость (НДС).

2010. Выпуск 1
218

Согласно действующему законодательству Эквадора, экспортёры могут претендовать на возврат НДС, который они уплатили, покупая средства производства, используемые при выпуске экспортируемых из страны товаров. Компании, утверждая, что сырая нефть перед отправкой на экспорт должна пройти подготовку, относят к суммам, предъявляемым для возмещения НДС, все свои расходы на территории Эквадора.

Руководитель эквадорской налоговой службы считает, что нефть является природным ресурсом, а не переработанным продуктом, а потому в ее отношении нельзя говорить об обоснованности требования возврата НДС. Кроме того, компания включила в счета на возврат НДС затраты, которые сложно назвать жизненно необходимыми для процесса добычи нефти. Это счета за обеды в ресторанах, билеты в театр, покупку теннисных и волейбольных мячей и даже домашних животных.

Раздел III. Проблемы налогового права

Однако лондонский арбитражный суд решил, что НДС компании «Оксидентл Петролеум» должен быть возвращен.

Более того, посол США в Эквадоре заявил, что никаких новых соглашений о торговле не будет подписано до тех пор, пока власти этой страны не разрешат конфликтные ситуации с американскими нефтяными компаниями.

В Колумбии условия, содержащиеся в двусторонних американо-колумбийских соглашениях, серьезно деформировали юридическую систему страны. Эти соглашения гарантируют серьезные привилегии американским компаниям, действия которых часто приводят к существенным негативным социальным и экологическим последствиям⁵.

Существует, конечно, и иная сторона заключенных с недропользователями соглашений.

Известный казахский ученый Ю. Г. Басин писал, что «прикрытым мотивом требований о предоставлении государству права в одностороннем порядке изменять действующие контракты служит тот факт, что уже накопленная более чем десятилетняя практика применения этих контрактов показала неумелость, недостаточные компетентность и опытность, а иногда и корыстную заинтересованность их составителей, действовавших от имени республики. И государство в связи с этим несет большие и ничем не оправданные потери, иностранные же инвесторы неоправданно обогащаются»⁶.

По мнению ведущего научного сотрудника Института мировой экономики и международных отношений РАН Михаила Субботина, «хотя основная масса углеводородных ресурсов сосредоточена в таких странах, как Саудовская Аравия, Иран, Ирак, Венесуэла, Россия, Казахстан, где они либо формально национализированы, либо находятся под контролем государства, вместе с тем правительства этих стран подчас ставят перед собой задачу не столько рационального недропользования и получения максимально возможных поступлений в бюджет, сколько удовлетворения разнообразных geopolитических и идеологических амбиций. Налицо если не крах, то, по крайней мере, тяжелый кризис модной сегодня «петрополитики»⁷.

Проблема позиции, согласно которой контракт с недропользователями рассматривается как лейбницевская монада, замкнутая в самой себе система, основанная лишь на частноправовом регулировании и при этом не учитывающая роль государства как публичного субъекта, функции его уполномоченных органов, предмет соглашения, который является стратегическим ресурсом страны, заключается в том, что ущемляются интересы государства.

⁵ URL: http://info.forest.ru/oil/04/oil_0430.htm#30

⁶ Басин Ю. Защита прав негосударственных участников гражданско-правовых обязательств с государством. URL: http://v.zakon.kz/magazine/archive/2004_08_3.asp

⁷ Субботин М. Между Венесуэлой и Норвегией. URL: http://worldenergy.ru/doc_20_58_3017.html

Неслучайно С. Зиманов акцентировал внимание на том, что «попытка рассматривать «членство» государства в договорных отношениях в границах сделки, игнорируя его «природный» правовой статус, обусловленный его управлеченческой, контрольно-распорядительной властью над объектом отношений, непродуктивна и схоластична. Функциональная способность государства и эффективность его деятельности, в первую очередь, оцениваются по тому, насколько оно обеспечивает и защищает национальные интересы, «благо всего народа Казахстана»⁸.

Право, являясь инструментом государственного управления, выражает лишь способы достижения политических и социальных целей общества, и, следовательно, государство, с учетом меняющихся условий его развития, руководствуясь собственными интересами либо действуя под принуждением, по-разному решает вопросы допустимого вмешательства в отношения с недропользователями.

В настоящее время в условиях необходимости преодоления мирового финансового кризиса, решения острых социальных задач некоторые государства вынуждены пересмотреть налоговые условия контрактов на недропользование.

Например, Кодексом Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый кодекс) от 10 декабря 2008 г. № 99-IV ЗРК (далее – НК РК) предусмотрено налогообложение деятельности по проведению операций по недропользованию.

Согласно п. 1 ст. 308 НК РК исчисление налоговых обязательств по налогам и другим обязательным платежам в бюджет по деятельности, осуществляющейся в рамках контракта на недропользование, производится в соответствии с налоговым законодательством Республики Казахстан, действующим на момент возникновения обязательств по их уплате, за исключением случаев, указанных в п. 2 ст. 308 НК РК.

Исключения, предусмотренные п. 2 ст. 308, сводятся к следующему.

Налоговый режим, определенный в соглашении (контракте) о разделе продукции, заключенном между Правительством Республики Казахстан или компетентным органом и недропользователем до 1 января 2009 г. и прошедшем обязательную налоговую экспертизу, а также контракте на недропользование, утвержденном Президентом Республики Казахстан, сохраняется для налогов и других обязательных платежей в бюджет, в отношении которых в соответствии с положениями такого соглашения (контракта) *прямо предусмотрена стабильность налогового режима*, действует *исключительно* в отношении *сторон* такого соглашения (контракта), а также в отношении *проверенных лиц* (операторов) в соответствии с п. 3 ст. 308 НК РК в течение всего установленного срока его действия, *не распространяется* на лиц, не являющихся сторонами такого соглашения (контракта) или проверенными лицами (операторами) в соответствии с п. 3 ст. 308 НК РК, и может быть изменен по взаимному соглашению сторон.

⁸ См.: Зиманов С. З. Государство и контракты в сфере нефтяных операций. Алматы, 2007. С. 15.

Раздел III. Проблемы налогового права

Таким образом, одной категории субъектов налоговым законодательством была гарантирована стабильность налогового режима, а на других такие гарантии стабильности не распространяются. То есть, лица, не являющиеся сторонами такого соглашения (контракта) или доверенными лицами (операторами), в соответствии с п. 3 ст. 308 НК РК обязаны исполнять свои налоговые обязательства от своего имени и за свой счет самостоятельно в соответствии с действующим налоговым законодательством.

В ст. 7 НК РК закреплен принцип справедливости налогообложения, под которым понимается то, что налогообложение в РК является всеобщим и обязательным. Запрещается предоставление налоговых льгот индивидуального характера.

Не нарушаются ли в данном случае принципы налогообложения? Нет ли здесь явного или скрытого группового интереса, обеспечиваемого законом? Ведь когда речь идет о справедливости, предполагается, что закон в равной степени распространяется на всех субъектов во всех ситуациях, без какого-либо разделения.

Формальный принцип справедливости означает необходимость одинакового отношения ко всем лицам, отнесенными по той или иной причине к какой-либо определенной категории. Следовательно, принцип справедливости налогообложения предусматривает создание равных условий для всех субъектов налогообложения, независимо от вида деятельности и принадлежности к какой-либо отрасли.

Конечно, руководствуясь лишь подобным принципом невозможно решить, следует ли принимать во внимание или игнорировать различия налогоплательщиков.

По этой причине в Англии на ранней стадии возникновения права справедливости его критиковали за то, что оно меняется в зависимости от того, «с какой ноги встал Лорд-канцлер».

В период правления королевы Виктории один английский судья цинично заявил: «Закон, как и отель Риц, одинаково открыт для всех – и богатых и бедных». Такого рода формальное равенство вряд ли принесет какую-то пользу бедняку. Поэтому, отмечает Денис Ллойд, современные правовые системы постарались сгладить это различие, предусмотрев систему бесплатной юридической помощи беднякам, финансируемую государством, чтобы хоть как-то уравнять их возможности в судебных тяжбах с толстосумами⁹.

Исполнение обязательства в отношении налогов и других обязательных платежей в бюджет, подлежащих удержанию у источника выплаты, в отношении которых недропользователь выступает в качестве налогового агента, производится в соответствии с налоговым законодательством Республики Казахстан, действующим на момент возникновения обязательства по их уплате. Исполнение данного обязательства осуществляется недропользователем в порядке, установленном п. 1 ст. 308 НК РК,

⁹ См.: Ллойд Д. Идея права. М., 2002. С. 132–156.

независимо от наличия в соглашении (контракте) о разделе продукции, заключенном между Правительством Республики Казахстан или компетентным органом и недропользователем до 1 января 2009 г. и прошедшем обязательную налоговую экспертизу, и контракте на недропользование, утвержденном Президентом Республики Казахстан, положений, регулирующих порядок обложения налогами, удерживаемыми у источника выплаты.

Иначе говоря, если конкретное соглашение о разделе продукции не содержит порядка обложения налогами, удерживаемыми у источника выплаты, или содержит отличный от предусмотренного текущим законодательством порядок, в любом случае при существовании у недропользователя в рамках налогового режима по соглашению о разделе продукции обязанности по удержанию и уплате налогов, исполнение этой обязанности следует производить в порядке, предусмотренном текущим налоговым законодательством, действующим на момент возникновения налогового обязательства.

В случае отмены отдельных видов налогов и других обязательных платежей в бюджет, предусмотренных налоговым режимом соглашения (контракта) о разделе продукции, заключенного между Правительством Республики Казахстан или компетентным органом и недропользователем до 1 января 2009 г. и прошедшего обязательную налоговую экспертизу, а также налоговым режимом контракта на недропользование, утвержденного Президентом Республики Казахстан, недропользователь продолжает производить их уплату в бюджет в порядке и размерах, установленных соглашением (контрактом) о разделе продукции и (или) контрактом на недропользование, до окончания срока их действия или внесения соответствующих изменений и дополнений в порядке, установленном законодательством Республики Казахстан.

Недавно принятый НК РК и возникшая в Казахстане полемика по поводу стабильности налоговых режимов наводят на мысль, а не будут ли завтра недропользователи, получившие законодательную гарантию стабильности налоговых режимов в случае, если налоговый режим для вновь пришедших недропользователей будет еще более мягким, со ссылкой на справедливость налогообложения требовать отмены полученной стабильности.

Здесь хотелось бы отметить один блестящий пассаж крупнейшего американского правоведа Лона Фуллера. «Нетрудно показать, – писал он, – что, когда возникает конфликт между внутренней и внешней моральми права, может появиться необходимость в чем-то вроде экономического расчета. К примеру, с точки зрения внутренней морали права, желательно, чтобы законы оставались стабильными во времени. Но очевидно, что меняющиеся обстоятельства и изменения в сознании людей могут потребовать изменений в материально-правовых целях закона, причем порой с раздражающей частотой. Здесь нам часто приходится выбирать средний курс между слишком частыми изменениями и неизменностью – не потому, что мы считаем выбранный курс единственным верным, а по-

Раздел III. Проблемы налогового права

тому что при любых обстоятельствах необходимо ясно отдавать себе отчет в опасностях, поджидающих нас по обе стороны лезвия бритвы, по которому мы должны пройти»¹⁰.

В связи с принятием нового Налогового кодекса у недропользователя резонно возникает ряд вопросов.

В случае изменения налогового режима недропользователя есть ли необходимость вносить соответствующие поправки в их контракты, либо условия договоров, которые должны меняться по взаимному соглашению сторон, автоматически трансформируются в связи с принятием нового Налогового кодекса?

На данный вопрос в законодательстве Республики Казахстан специального ответа нет, но в целом, то, что государство стало внедрять в отношении недропользователей свойственный налоговому праву императивный метод регулирования, – это факт.

Известно, что в праве нет ничего неизменного.

Так, например, «во Франции в эпоху феодализма прямой налог (ценз) почти совершенно утрачивает свой публично-правовой характер и превращается в частноправовую повинность, опирающуюся на право частной собственности сеньора. С укреплением королевской власти налог снова из сферы частного права возвращается в сферу публичного права»¹¹.

С. З. Зиманов прав, когда отмечает, что «хотя государство является одним из субъектов – сторон договорных отношений, но вместе с тем оно выступает как носитель управленческих, контрольно-регистрационных функций от имени власти народа. Это означает, что государство выступает в договорных отношениях на недропользование в двойной роли – в роли одного из их равноправных субъектов и в роли носителя функций обеспечения экономической и политической безопасности Республики»¹². Однако здесь следует оттенить ряд нюансов.

Об оговоренной доле прибыли участников контракта речь не идет. Это сфера частного права, и принцип исполнения обязательств сторон никто еще не отменял. Однако налоговое право – это публичная отрасль права, и налог – это законодательно установленный государством в одностороннем порядке обязательный денежный платеж. Налог является одним из признаков государства, свидетельством его суверенитета, свободного волеизъявления.

Неслучайно еще древними греками подробно разработанное в праве понятие «свобода» означало – «иметь и пользоваться собственными законами», т.е. государственный суверенитет.

В современной юридической трактовке государственный суверенитет означает верховенство и независимость власти, подчиненной праву, монополию на принуждение в рамках государственных право-

¹⁰ Фуллер Лон Л. Мораль права. М., 2007. С. 60.

¹¹ Новый энциклопедический словарь. Петроград, 1916. С. 854.

¹² Зиманов С. З. Указ. соч.

мочий и независимость государства в рамках международного правопорядка¹³.

А. И. Худяков наиболее важным среди юридических принципов налогообложения считает налоговый суверенитет, т.е. исключительное право государства на установление и взимание налогов. Никто кроме государства не имеет права на установление и взимание налогов. Более того, лишь государство путем принятия соответствующего правового акта вправе устанавливать элементы налога и определять тем самым условия налогообложения. При этом государство ничем не ограничено в определении субъекта налога, его объекта, ставки, порядка уплаты и т.д. Кто будет налогоплательщиком, за что он будет платить налог, каков его размер – полностью зависит от усмотрения государства. Любая конструкция налога, каким бы он ни был несуральным, одиозным или несправедливым, будет с юридической точки зрения в одинаковой степени правомерной, поскольку государство ничем не ограничено в установлении налога и определении его параметров.

Также А. И. Худяков отмечает, что государство не склонно регулировать свой налоговый суверенитет посредством какого-либо самоограничения (например, установления пределов налогообложения в конституции или основном налоговом акте). Лишь в некоторых конституциях говорится о том, что налоги должны устанавливаться с учетом «платежных возможностей плательщика» либо налогообложение должно быть «справедливым». В какой-то степени это действительно является ограничением налогового суверенитета государства, но такое ограничение носит явно неконкретный и декларативный характер¹⁴.

Таким образом, государство законодательным путем на основании своего суверенного права в одностороннем порядке может решать вопросы стабильности налоговых режимов. И никакой договор с частным инвестором не может ограничивать налоговый суверенитет. Нет необходимости законодательную деятельность государства помещать в «прокрустово ложе» контрактов на недропользование. «Законодательство, – заметил итальянский юрист Бруно Леони, – позволяет достигнуть того, чего невозможно достичь путем стихийного приспособления»¹⁵.

2010. Выпуск 1

224

Если ранее в связи с экономической стагнацией, объективной необходимостью стихийного приспособления к западным стандартам жизни и неопытностью в сфере правового регулирования недропользования посредством контрактов постсоветские страны вынуждены были проявить по отношению к недропользователям чрезмерную щедрость, то сейчас нет никаких объективных причин посредством законодательных актов делать аналогичный жест в отношении государственного бюджета.

¹³ См.: Проблемы общей теории права и государства : учеб. / под общ. ред. В. С. Нерсесянца. М., 2008. С. 558.

¹⁴ См.: Худяков А. И., Бродский Г. М. Теория налогообложения. Алматы, 2002. С. 124, 125.

¹⁵ Леони Б. Свобода и закон. М., 2008. С. 125.

НАЛОГОВЫЕ ЛЬГОТЫ И НАЛОГОВЫЕ ОСВОБОЖДЕНИЯ В ЮРИДИЧЕСКОЙ КОНСТРУКЦИИ НАЛОГА

В. Иванова

кандидат юридических наук, доцент

Ульяновский государственный университет

Налогоплательщик как субъект налогового обязательства является важным элементом юридической конструкции любого конкретного налога. При установлении налога законодателю необходимо учитывать все юридические характеристики налогоплательщика, которые формируются с учетом наличия экономической основы устанавливаемого налога и, соответственно, уровня платежеспособности предполагаемого налогоплательщика. В связи с этим для отдельных налогоплательщиков вводятся льготы по налогу с целью облегчить их налоговое бремя, для других налогоплательщиков, не имеющих, как правило, источника уплаты налога, – вводится полное освобождение от налогообложения устанавливаемым налогом.

Налоговая льгота является дополнительным элементом, который входит в группу элементов, определяющих субъекта налога. Льгота устанавливается по тому или иному налогу в качестве государственной меры, направленной на удовлетворение интересов определенных в законе категорий налогоплательщиков. Льгота устанавливается только в отношении налогоплательщика. Например, не устанавливаются льготы для лица, несущего налоговое бремя в косвенных налогах.

Взгляды на необходимость применения налоговых льгот сформировались еще в дореволюционной финансовой науке.

И. Т. Тарасов называл налоговые льготы исключениями из общего правила. Он различал временные и постоянные исключения. Временные исключения допускались для несовершеннолетних, переселенцев и иностранцев, не проживающих постоянно на территории государства. Постоянные исключения допускались:

- 1) для классов, отбывающих в замену налогов другие повинности;
- 2) потомственно для некоторых лиц в награду за какие-нибудь оказанные государству услуги;
- 3) для главы государства, так как он и вся деятельность его принадлежат государству;
- 4) для неимущих или имеющих только минимум того, что необходимо для существования;
- 5) для всех посланников, в силу экстерриториальности¹.

По мнению А. А. Исаева, от налогов должны быть свободны все юридические лица, имеющие целью содействовать умственному, нравствен-

225

¹ См.: Тарасов И. Т. Очерки науки финансового права // Финансы и налоги. Очерки теории и политики. М., 2004. С. 280–281.

му развитию народа или же росту благосостояния малоимущих классов, а также физические лица, доход которых едва достаточен для покрытия крайне необходимых потребностей².

Предоставление налоговых льгот является частью социально-экономической политики государства. В условиях формирования рыночных механизмов роль льгот резко возрастает. Их установление связано с регулирующим воздействием налогообложения в различных сферах жизнедеятельности: хозяйственной, предпринимательской, финансовой и социальной, научно-технической и демографической, культурной и благотворительной и т.д. Налогообложение является одной из главных функций Российского государства. Общественная же ценность льгот заключается в том, что это, прежде всего, социальная мера³. Предоставляя льготы по различным налогам, государство учитывает возможность формирования для отдельных групп физических лиц, организаций щадящего режима налогообложения. В одних случаях это осуществляется с целью сохранения этих лиц, в других – с целью стимулирования развития различных направлений хозяйства. При этом происходит наиболее полное удовлетворение социальных и экономических интересов налогоплательщиков в рамках общественных и государственных интересов. Представляя собой исключения из общих правил, отклонения от единых требований нормативного характера, льготы выступают способом юридической дифференциации⁴. Поэтому льгота – это исключительная возможность полного или частичного освобождения от уплаты налога при наличии объекта налога, а также другое смягчение налогового бремени для налогоплательщика⁵.

В ряде решений Конституционный Суд РФ определил свою правовую позицию по поводу роли налоговых льгот в налогообложении следующим образом:

1) прямое назначение налоговых льгот – снижение налоговой нагрузки лицам, на которые возложена обязанность уплаты налоговых платежей. Только лица, признанные налогоплательщиками, вправе пользоваться преимуществами в виде налоговых льгот⁶;

² См.: *Исаев А. А. Очерки теории и политики налогов* // Там же. С. 499.

³ См.: Проблемы льгот и поощрений в праве // Проблемы теории государства и права / под ред. М. Н. Марченко. М., 2002. С. 390.

⁴ См.: *Бахрах Д. Н. Правовые льготы* // Справедливость и право. Свердловск, 1989. С. 75.

⁵ См.: *Брызгалин А. В. Налоги и налоговое право : учеб. пособие* / под ред. А. В. Брызгалина. М., 1997. С. 296.

⁶ Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Грант-2000» на нарушение конституционных прав и свобод пунктом «в» статьи 5 Закона Российской Федерации «О налоге на имущество предприятий» : Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 23 июня 2005 г. № 274-О. URL: http://www.ksrf.ru:8081/SESSIONS/S_5qJUkWxT/PILOT/main.html 02.08.2008

Раздел III. Проблемы налогового права

- 2) льготы не относятся к обязательным элементам налогообложения, перечисленным в п. 1 ст. 17 Налогового кодекса РФ⁷;
- 3) налоговые льготы устанавливаются только законодателем⁸;
- 4) Конституция РФ не предусматривает право на льготу⁹;
- 5) законодательные изменения, направленные на ограничение круга лиц, пользующихся льготами, и на одновременное реформирование системы их материально-финансового обеспечения, соотносятся с целями социального правового государства¹⁰.

Статья 56 Налогового кодекса РФ носит общий характер, предусматривая, что налоговые льготы – это преимущества одних налогоплательщиков перед другими. По мнению Р. К. Костанян, правовая природа налоговых льгот основана на категории правовых преимуществ, которые представляют собой не только дополнительные (особые) права, но и освобождение от некоторых установленных законом обязанностей¹¹. Закон отрицает индивидуальный характер налоговых льгот и указывает на категории налогоплательщиков, которым предоставляются льготы. Полагаем, что в законотворческой деятельности в качестве критерия отнесения налогоплательщика к льготной категории следует учитывать два момента:

- 1) отсутствие обязательного характера у льготы;
- 2) использование тех элементов юридической конструкции налога, изменение которых при установлении льгот позволит снизить налоговую нагрузку налогоплательщика, учитывая его социальное, экономическое, инвестиционное положение.

При установлении льготы по налогу могут возникнуть и иные ситуации, требующие льготного налогообложения, например при решении демографических или возрастных проблем. То есть, при предоставлении налоговой льготы должны учитываться особенности той или иной категории налогоплательщиков устанавливаемого налога.

В современной научной литературе существует несколько подходов к выделению льгот. Так С. Г. Пепеляев выделяет:

⁷ О прекращении производства по делу о проверке конституционности постановления Правительства Российской Федерации от 25 октября 2001 г. «Об утверждении Правил предоставления налоговых льгот организациям и индивидуальным предпринимателям, зарегистрированным на территории города Байконура» : Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 27 июня 2005 г. № 232-О // Вестник Конституционного Суда Российской Федерации. 2005. № 6.

⁸ См.: Там же.

⁹ См.: Там же.

¹⁰ Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Северцева Бориса Игоревича на нарушение его конституционных прав Федеральным законом «О внесении изменений в статьи 43.4 и 44 Федерального закона «О прокуратуре Российской Федерации» : Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 20 октября 2005 г. № 361-О. URL: http://www.ksrf.ru:8081/SESSIONS/S_5qJUkWxT/PILOT/main.html 02.08.2008

¹¹ См.: Костянин Р. К. Правовое регулирование налоговых льгот в Российской Федерации : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2008. С. 8.

- 1) изъятия, направленные на выведение из-под налогообложения части или всего объекта налога;
- 2) скидки, направленные на уменьшение налоговой базы;
- 3) освобождения, направленные на уменьшение налоговой ставки¹².

Этой же точки зрения придерживается и Н. А. Соловьева, дополнительно указывая, что к налоговым освобождениям относятся: отсрочка или рассрочка по уплате налога, инвестиционный налоговый кредит¹³.

О. А. Черкашина выделяет льготы: в виде освобождения от уплаты налога отдельных категорий налогоплательщиков; доходов, освобождаемых от обложения налогом; налоговых вычетов¹⁴.

В. В. Брызгалин говорит о существовании четырех групп налоговых льгот:

- 1) налоговые льготы, предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков;
- 2) налоговые льготы, предоставляемые по объекту налога, – изъятия, скидки;
- 3) налоговые льготы по ставкам налога – понижение ставки;
- 4) налоговые льготы по срокам уплаты – более поздние сроки уплаты, налоговый кредит¹⁵.

М. В. Титова в качестве налоговой льготы выделяет: изъятие из облагаемой базы определенных частей объекта налога; освобождение от уплаты налога; понижение налоговой ставки; налоговый вычет; необлагаемый налогом минимум; вычет из налогового оклада; уменьшение объема и (или) перенос сроков подачи налоговой документации, подлежащей представлению в налоговый орган; изменение (сокращение) периодичности уплаты налоговых платежей¹⁶.

Полагаем, что для выделения налоговых льгот необходимо определить четкие критерии, по которым возможно будет отмежевать их от каких-либо иных изменений в порядке исчисления налога, его уплаты или предоставления отчетности, которые ошибочно принимают за налоговые льготы. В этом плане интересными представляются взгляды профессора Лодзинского университета Владимира Ныкеля, который исходит из разделения налоговой льготы и налогового освобождения. Под льготой В. Ныкель понимает средство снижения налога, т.е.: а) уменьшение налоговой базы; б) снижение налоговых ставок; в) непосредственное снижение сумм налога. Освобождением же он обозначил не уменьшение нало-

¹² Налоговое право : учеб. / отв. ред. С. Г. Пепеляев. М., 2003. С. 118–121.

¹³ См.: Соловьева Н. А. Соотношение налоговых вычетов и налоговых льгот // Вестник Воронежского государственного университета. Серия : Право. 2009. № 1 (6). С. 311–319.

¹⁴ См.: Черкашина О. А. Налоговые льготы как правовой институт : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2007. С. 17.

¹⁵ См.: Брызгалин В. В. О применении ставки 0 процентов при обложении НДС экспортных операций // Налоговый вестник. 2003. № 2. С. 5.

¹⁶ См.: Титова М. В. Налоговые льготы : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. СПб., 2004. С. 23.

Раздел III. Проблемы налогового права

га, а исключение из налогообложения определенных законом субъектов или объектов¹⁷.

Исходя из действующего налогового законодательства, решений Конституционного Суда РФ в качестве критериев выделения налоговой льготы можно назвать следующие:

- 1) налоговые льготы должны быть указаны в налоговом законе;
- 2) налоговые льготы всегда связаны с уменьшением налогового платежа;
- 3) льготы предоставляют налогоплательщику прямую экономическую выгоду, улучшающую его экономическое или социальное положение;
- 4) льгота распространяется на отдельные, определенные в законе категории налогоплательщиков, т.е. она не может быть предоставлена индивидуально или всем налогоплательщикам.

Основываясь на приведенных критериях выделения льгот, можно выделить следующие их группы, прямо влияющие на размер налогового платежа:

- 1) изъятия, которые применяются до образования налоговой базы¹⁸;
- 2) скидки, которые применяются после образования налоговой базы.
- 3) уменьшение налоговой ставки.

Так, изъятия активно применяются в налоговом законодательстве, например, при налогообложении прибыли организаций. В соответствии со ст. 251 Налогового кодекса РФ не подлежат налогообложению доходы у такой категории налогоплательщиков, которые получили их (средства и иное имущество) в виде безвозмездной помощи (содействия) в порядке, установленном Федеральным законом «О безвозмездной помощи (содействии) Российской Федерации и внесении изменений и дополнений в отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и об установлении льгот по платежам в государственные внебюджетные фонды в связи с осуществлением безвозмездной помощи (содействия) Российской Федерации»¹⁹.

Только такая категория налогоплательщиков, как государственные и муниципальные учреждения, пользуется льготой не уплачивать налог на прибыль с доходов в виде имущества, полученного этими учреждениями по решению органов исполнительной власти всех уровней. Некоммерческие организации пользуются льготой не учитывать при расчете налога на прибыль: имущество, перешедшее им по завещанию в порядке наследования; суммы финансирования из бюджетов всех уровней, выделяемые на осуществление уставной деятельности организации; средства

¹⁷ См.: Ныкель Владислав. Налоговые льготы и освобождения в юридической конструкции налога : основные теоретические вопросы / Современные проблемы теории налогового права : материалы междунар. науч. конф. Воронеж, 4–6 сентября 2007 г. / под ред. М. В. Карасёвой. Воронеж, 2007. С. 107–110.

¹⁸ С. Д. Цыпкин считал, что изъятие можно рассматривать как наиболее полную льготу. См.: Цыпкин С. Д. Доходы государственного бюджета СССР. Правовые вопросы. М., 1973. С. 64.

¹⁹ СЗ РФ. 2002. № 48. Ст. 4742.

и иное имущество, которые получены на осуществление благотворительной деятельности. Значительные изменения в части применения изъятий и уменьшения налоговой базы по ряду налогов внесены в Налоговый кодекс РФ Федеральным законом от 22 июля 2008 г. № 158-ФЗ «О внесении изменений в гл. 21, 23, 24, 25 и 26 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации о налогах и сборах»²⁰. Наиболее значимые из них касаются уменьшения налоговой базы по налогу на прибыль организаций вследствие: изменения порядка начисления амортизации при использовании нелинейного метода; отмены нормирования суюочных; изъятия из налоговой базы расходов на получение работниками среднего профессионального, высшего образования и обучения в аспирантуре; признания некоторых расходов на НИОКР единовременными с применением коэффициента 1,5; увеличения норматива признания расходов на добровольное медицинское страхование сотрудников.

Применение изъятий в рассматриваемых случаях связано с качественными характеристиками субъектов налоговых правоотношений, позволяющими идентифицировать этих субъектов в виде самостоятельной группы налогоплательщиков, получающих в случае такой идентификации право на получение и использование льгот²¹. Изъятия могут быть установлены в отношении таких элементов юридической конструкции налога, как объект налога и налоговая база.

Следующим видом налоговых льгот, отвечающих установленным критериям, являются скидки. Скидки применяются, например, при исчислении земельного налога. В соответствии с п. 5 ст. 391 Налогового кодекса РФ для целого ряда категорий налогоплательщиков, таких как: герои Советского Союза, герои России, полные кавалеры ордена Славы, отдельные категории инвалидов и некоторые другие, налоговая база уменьшается на 10 000 руб. на одного налогоплательщика на территории одного муниципального образования. Применяемые в отношении этих категорий налогоплательщиков скидки имеют следующее назначение: во-первых, учитываются заслуги отдельных категорий перед государством, во-вторых, учитывается их социальное положение, так как эти категории налогоплательщиков, как правило, не имеют доходов, а их денежные средства в основном образуются из пенсионных выплат.

Скидки широко применяются для уменьшения налоговой базы налога на доходы физических лиц. Статьями 218–221 Налогового кодекса РФ установлены стандартные, социальные, имущественные и профессиональные вычеты. Все они основываются на уменьшении размера налоговой базы. В то же время это уменьшение осуществляется различными способами. Полагаем, что законодатель применил неудачный термин, назвав все их вычетами. Что касается стандартных, социальных и иму-

²⁰ СЗ РФ. 2008. № 30 (ч. 1). Ст. 3614.

²¹ См.: Карасёва М. В. Налоговые льготы и иные инструменты налоговой политики : правовые аспекты // Финансовое право. 2004. № 5. С. 25.

Раздел III. Проблемы налогового права

щественных вычетов, то они подпадают под понятие «льготы в форме скидки». Они установлены законом, уменьшают налоговый платеж и несут прямую экономическую выгоду той категории физических лиц, в отношении которых они установлены. Так, при применении стандартных налоговых вычетов определяется необлагаемый налогом минимум, размер которого варьирует у различных категорий налогоплательщиков от 400 до 3000 руб. Социальные налоговые вычеты по суммам, направляемым на образование и лечение, определены в твердой сумме – 50 000 руб., а по суммам, направляемым на благотворительные цели, – не более 25 % суммы дохода, полученного в налоговом периоде. Федеральным законом от 22 июля 2008 г. № 121-ФЗ «О внесении изменений в статью 218 части второй Налогового кодекса Российской Федерации»²² диапазон применяемых льгот значительно расширен. Так, вычет в размере 400 руб. за каждый месяц с 1 января 2009 г. представляется работникам до тех пор, пока их доход за год не превысит 40 000 руб., а не 20 000 руб., как ранее, следовательно, категория налогоплательщиков, использующих эту льготу, расширилась. Основные же изменения касаются стандартного налогового вычета на детей. Размер этого вычета повышен с 600 до 1000 руб., а сумма дохода, до достижения которой предоставляется вычет, увеличена с 40 000 до 280 000 руб. Таким образом, скидки связаны с уменьшением налоговой базы и несут прямую экономическую выгоду налогоплательщику.

Анализ правовой природы профессиональных вычетов показывает, что на них не распространяются такие критерии определения льгот, как уменьшение налогового платежа и наличие прямой экономической выгоды. В этом случае предполагается, что налогоплательщик исчисляет из доходов расходы, понесенные в связи с осуществлением им профессиональной деятельности. Вероятна ситуация, когда профессиональные расходы налогоплательщика могут быть равны его доходу или превышать его. Так как подсчет расходов по видам деятельности, указанным в ст. 221 Налогового кодекса РФ, не может быть произведен точно и является затратным для государства, законодатель установил именно такой порядок определения налоговой базы с применением налоговых вычетов. По своей природе эти налоговые вычеты близки к природе расходов при определении налогооблагаемой прибыли организацией. Поэтому профессиональные налоговые вычеты не относятся к налоговым льготам.

Льготы в форме понижения налоговой ставки всегда связаны с уменьшением налогового платежа и предоставляют налогоплательщику прямую экономическую выгоду. Эти льготы могут быть реализованы путем применения понижающих ставок налога в зависимости от: 1) категории налогоплательщика; 2) размера налоговой базы; 3) правовой природы объекта налога.

Например, по единому социальному налогу применялись понижающие налоговые ставки, в зависимости как от категории налогоплатель-

²² СЗ РФ. 2008. № 30 (ч. 1). Ст. 3577.

щика, так и размера налоговой базы. Так, в ст. 241 Налогового кодекса РФ выделялся ряд категорий налогоплательщиков единого социального налога, уплачивающих налог по пониженным ставкам. При размере налоговой базы до 280 000 руб. установлена общая ставка 26 %, а для отдельных категорий налогоплательщиков установлены следующие пониженные ставки:

- для сельскохозяйственных товаропроизводителей – 20 %;
- для индивидуальных предпринимателей – 10 %;
- для адвокатов, нотариусов, занимающихся частной практикой, – 8 %.

Налоговая ставка для налогоплательщиков-организаций понижалась при достижении налоговой базы на каждое физическое лицо нарастающим итогом с начала года 600 000 руб. и составляла 2 % с суммы, превышающей 600 000 руб.

В соответствии с п. 2 ст. 284 Налогового кодекса РФ, при расчете налога на прибыль организаций налоговые ставки для такой категории налогоплательщиков, как иностранные организации, не связанные с деятельностью в Российской Федерации через постоянное представительство, устанавливаются в зависимости от правовой природы объекта налога – дохода в следующих размерах: 1) 20 % со всех доходов, но 2) 10 % от использования, содержания или сдачи в аренду (фрахта) различных транспортных средств в связи с осуществлением международных перевозок. В соответствии с п. 3 этой же статьи к доходам, полученным налогоплательщиком в виде дивидендов от российских организаций, применяется ставка 9 %, а полученным в виде дивидендов от иностранных организаций – 15 %. В этом случае законодатель отдает приоритет участию организаций в капитале российских предприятий, поощряя их пониженной ставкой налога.

Интересной является точка зрения М. Н. Кобзарь-Фроловой на применение налоговой ставки по налогу на добавленную стоимость равную 0 % для экспортных операций. М. Н. Кобзарь-Фролова считает, что использование нулевой ставки при экспорте товара является не правом налогоплательщика, а его обязанностью, так как в связи с этим возмещение налога на добавленную стоимость представляет собой особую процедуру исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость для отдельного вида операций – экспортных²³.

В отдельных случаях в практике применения льгот возникают ситуации, связанные с отказом от льготы. По этому поводу Конституционный Суд РФ в Определении от 5 февраля 2004 г. № 43-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Таланкина Николая Геннадьевича на нарушение его конституционных прав положениями пункта 2 статьи 56 Налогового кодекса Российской Федерации»²⁴ указал, что уста-

²³ См.: Кобзарь-Фролова М. Н. Налогово-правовые отношения и налоговые delikty с участием иностранных юридических лиц. М., 2008. С. 128–129.

²⁴ Вестник Конституционного Суда Российской Федерации. 2004. № 20.

Раздел III. Проблемы налогового права

новление в Налоговом кодексе РФ особенностей применения налоговых льгот, в том числе в виде некоторых ограничений права налогоплательщика отказаться от использования налоговой льготы и обязанности совершить определенные действия, связанные с учетом сумм налога, не направлено на ущемление конституционных прав и свобод налогоплательщика, поскольку законодатель, вводя налоговую льготу, вправе предусмотреть и особый порядок ее использования.

Исходя из приведенного анализа можно сказать, что налоговая льгота – это установленные законом преимущества отдельных категорий налогоплательщиков перед другими, снижающие сумму подлежащего к уплате налога и позволяющие направлять освободившиеся средства на удовлетворение социальных и экономических потребностей налогоплательщиков.

Наряду с выделенными льготами ряд авторов называют льготами отсрочку и рассрочку по уплате налога, инвестиционный налоговый кредит, полное освобождение от налогообложения отдельных категорий налогоплательщиков (например, пенсионеров по налогу на имущество физических лиц; религиозных организаций и некоторых других по налогу на имущество организаций), видов доходов (по налогу на доходы физических лиц). При применении выделенных критериев по определению льгот к названным правовым явлениям можно сделать следующее заключение:

1) отсрочка, рассрочка по уплате налога и инвестиционный налоговый кредит представляют собой изменение сроков уплаты. Они не связаны с уменьшением суммы налога и не представляют для налогоплательщика прямой экономической выгоды, применяются индивидуально, а не к категориям налогоплательщиков, при этом оформляются индивидуальным актом (решением, договором). Поэтому к налоговым льготам эти виды изменения срока уплаты налога не относятся;

2) все виды освобождений осуществляются законодателем при установлении конкретного налога, а при введении налога на соответствующей территории категории физических лиц или организаций, указанные в законе, уже не являются налогоплательщиками. Следовательно, в этом случае даже не предполагается уменьшение суммы налога, так как налог этой категорией налогоплательщиков не уплачивается вовсе. Это же можно сказать и о доходах, освобождаемых от налогообложения, например, в соответствии со ст. 217 Налогового кодекса РФ по налогу на доходы физических лиц. Пенсии, различные виды пособий освобождены от налогообложения по той причине, что они в сущности своей являются не доходами, а компенсационными выплатами. Учитывая социальный характер этих выплат, законодатель не стремится уменьшить их на размер налогового платежа. В этом случае также нет возможности уменьшить налоговый платеж, так как образование его не предусмотрено законом.

Разграничение понятий «налоговая льгота» и «налоговое освобождение» важно с точки зрения установления обязательных юридических характеристик налогоплательщика. В то время как налоговая льгота ука-

Публичные финансы и налоговое право: ежегодник

зывает лишь на уменьшение налогового бремени и налогоплательщик сам решает вопрос о ее применении, налоговое освобождение является императивным установлением государства и исключает свободу поведения физического лица или организации.

Полагаем, что наряду с правовой категорией «налоговая льгота» следует ввести правовую категорию «налоговое освобождение», а модель юридической конструкции налога дополнить элементом «налоговое освобождение».

При этом под налоговым освобождением предлагаем понимать всякое освобождение от налогообложения отдельных категорий налогоплательщиков, части объектов устанавливаемых налогов, в том случае, если законодатель не связывает их с такими преимуществами налогоплательщиков, которые влекут уменьшение суммы уплачиваемого налогоплательщиком налога. В части первой Налогового кодекса РФ можно указать дефиницию налогового освобождения. *Налоговое освобождение – это установленное законом особое условие, позволяющее не признавать налогоплательщиками отдельные категории физических лиц и организаций по отдельным налогам, которые они уплачивали (будут уплачивать) при отсутствии этих условий.*

Таким образом, при формировании законопроекта о конкретном налоге законодатель должен учитывать тот факт, что налогоплательщик и льгота по налогу образуют устойчивую конструкцию и должны определяться в нормах права во взаимосвязи. Вместе они определяют, кто и на каких условиях обязан передать государству часть своего имущества в виде налога. Поэтому законодатель, применяя различные льготы и освобождения, может проводить гибкую налоговую политику. Особое значение это приобретает в период кризиса, когда государство вырабатывает политику щадящего налогообложения для малого и среднего бизнеса.

**ПРОФЕССИОНАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ ВЫЧЕТЫ
В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ:
СОДЕРЖАНИЕ, ПРАКТИКА ПРИМЕНЕНИЯ, СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ**

Н. Соловьёва

кандидат юридических наук

Институт менеджмента, маркетинга и финансов

Налоговый кодекс РФ предоставляет плательщикам налога на доходы физических лиц (далее – НДФЛ) право на применение различных налоговых вычетов, которые уменьшают налоговую базу по указанному налогу. Одним из таких вычетов являются профессиональные налоговые вычеты. Вопросы содержания и использования указанных вычетов весьма актуальны: в России более четырех с половиной миллионов индивидуальных предпринимателей, а с учетом иных категорий налогоплательщиков, имеющих право на получение профессиональных налоговых вычетов, значительно больше.

Профессиональные налоговые вычеты представляют собой суммы фактически произведенных и документально подтвержденных расходов, которые налогоплательщики понесли в связи с извлечением доходов в процессе определенной в Налоговом кодексе РФ предпринимательской или профессиональной деятельности. Представляется, что установление профессиональных налоговых вычетов обусловлено логикой самого налога на доходы физических лиц. Расходы налогоплательщиков исключаются из полученной ими в результате предпринимательской или профессиональной деятельности прибыли с целью определения реального, подлежащего налогообложению дохода этих лиц. В противном случае указанные налогоплательщики уплатят налог не с дохода, а с полученной ими выручки.

Право на получение профессиональных налоговых вычетов имеют (ст. 221 Налогового кодекса РФ):

1) физические лица, зарегистрированные в установленном действующим законодательством порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, – индивидуальные предприниматели; нотариусы, занимающиеся частной практикой, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, и другие лица, занимающиеся в установленном действующим законодательством порядке частной практикой, – в сумме фактически произведенных ими и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с извлечением доходов;

2) налогоплательщики, получающие доходы от выполнения работ (оказания услуг) по договорам гражданско-правового характера, – в сумме фактически произведенных ими и документально подтвержденных

235

расходов, непосредственно связанных с выполнением этих работ (оказанием услуг);

3) налогоплательщики, получающие авторские вознаграждения или вознаграждения за создание, исполнение или иное использование произведений науки, литературы и искусства, вознаграждения авторам открытий, изобретений и промышленных образцов, – в сумме фактически произведенных и документально подтвержденных расходов либо, в случае невозможности подтверждения таких расходов, в пределах, установленных Налоговым кодексом РФ.

Говоря о первой группе налогоплательщиков, имеющих право на профессиональный налоговый вычет, следует отметить, что он не может предоставляться в отношении доходов, полученных перечисленными категориями налогоплательщиков в виде заработной платы за выполненные работы по трудовым договорам¹.

Если налогоплательщики не в состоянии документально подтвердить свои расходы, связанные с деятельностью в качестве индивидуальных предпринимателей, профессиональный налоговый вычет производится в размере 20 процентов общей суммы доходов, полученной индивидуальным предпринимателем от предпринимательской деятельности.

При определении налоговой базы расходы, подтвержденные документально, не могут учитываться одновременно с расходами в пределах установленного норматива (абз. 4 п. 3 ст. 221 Налогового кодекса РФ).

Получение профессионального налогового вычета в размере 20 процентов является упрощенным порядком предоставления вычета, так как при подаче заявления налогоплательщик обязан доказать лишь факты осуществления деятельности в качестве индивидуального предпринимателя и получения дохода от этой деятельности. Обязанность представления доказательств понесенных расходов, связанных с осуществлением предпринимательской деятельности, в целях получения профессионального налогового вычета в размере 20 процентов от полученного дохода законом не установлена².

На практике возникает вопрос о возможности получения профессионального налогового вычета в размере 20 процентов, если в наличии есть документы, подтверждающие только часть понесенных расходов.

Судебная практика указывает, что в данном случае права на получение вычета в размере 20 процентов предприниматель не имеет³.

¹ Постановление ФАС Северо-Западного округа от 11 февраля 2008 г. по делу № А66-2915/2007.

² Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 11 мая 2005 г. № 15761/04 по делу № А53-682/2004-С6-37 // Вестник ВАС РФ. 2005. № 9.

³ Постановление ФАС Северо-Западного округа от 11 июня 2009 г. по делу № А44-7/2008, Постановление ФАС Уральского округа от 6 июля 2006 г. № Ф09-5274/06-С2 по делу № А71-27а/05, Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 30 апреля 2009 г. № А19-15148/07-Ф02-1725/09 по делу № А19-15148/07.

Раздел III. Проблемы налогового права

Состав расходов, принимаемых к вычету, определяется налогоплательщиком самостоятельно в порядке, аналогичном порядку определения расходов для целей налогообложения, установленному главой 25 Налогового кодекса РФ «Налог на прибыль организаций». К указанным расходам налогоплательщика относится также государственная пошлина, которая уплачена в связи с его профессиональной деятельностью.

Заметим, что в настоящее время действует Порядок учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей (утв. Приказом Министерства финансов России № 86н, Министерства налогов и сборов России от 13 августа 2002 г. № БГ-3-04/430)⁴. Необходимо иметь в виду, что ряд норм указанного Порядка не подлежит применению, так как противоречит главе 25 Налогового кодекса РФ и ограничивает права налогоплательщиков, установленные Налоговым Кодексом РФ⁵.

Согласно ст. 221, 226, 227 Налогового кодекса РФ профессиональный налоговый вычет предоставляется налогоплательщику налоговым органом. Налогоплательщик реализует свое право на профессиональный налоговый вычет путем подачи письменного заявления в налоговый орган одновременно с подачей налоговой декларации по окончании налогового периода.

Необходимо обратить внимание на следующую практическую проблему. По мнению Федеральной налоговой службы РФ, если при проведении камеральной налоговой проверки деклараций по налогу на доходы физических лиц у налогового органа отсутствуют первичные учетные документы, подтверждающие фактически произведенные налогоплательщиком расходы, непосредственно связанные с извлечением доходов от осуществления предпринимательской деятельности или занятия частной практикой, у налогового органа не имеется оснований для предоставления налогоплательщику заявленных им профессиональных налоговых вычетов⁶.

Приведенная позиция опровергается Высшим Арбитражным Судом РФ, который постановил, что указание Налогового кодекса РФ на «документально подтвержденные расходы» не может рассматриваться как обязанность налогоплательщика представлять налоговому органу для камеральной проверки документы, подтверждающие такие расходы. Пункт 7 статьи 88 Налогового кодекса РФ, в свою очередь, устанавливает, что при проведении камеральных налоговых проверок налоговые органы не вправе истребовать дополнительные сведения и документы, если иное не предусмотрено Налоговым кодексом РФ или если представление таких

⁴ Рос. газ. 2002. № 171.

⁵ Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 27 февраля 2006 г. № Ф04-8776/2005 (17629-А45-33).

⁶ О предоставлении профессиональных налоговых вычетов : Письмо Федеральной налоговой службы РФ от 9 февраля 2007 г. № ГИ-6-04/100@ // Налогообложение. 2007. № 2. С. 74.

документов вместе с налоговой декларацией (расчетом) не предусмотрено Налоговым кодексом РФ⁷.

Действительно, право на профессиональные налоговые вычеты обусловлено наличием соответствующих документов, а не фактом их представления в налоговые органы. Следовательно, для получения профессиональных налоговых вычетов налогоплательщики не обязаны прилагать к налоговой декларации подтверждающие такой вычет документы.

Также Высший Арбитражный Суд РФ указал, что налоговые органы имеют право истребовать дополнительные документы только в случае, если были выявлены ошибки и неточности в представленной налогоплательщиком декларации⁸. В настоящее время приведенная позиция Высшего Арбитражного Суда РФ полностью поддерживается арбитражными судами⁹.

Говоря о второй группе указанных выше налогоплательщиков, отметим, что право на профессиональный налоговый вычет имеют любые физические лица, в том числе индивидуальные предприниматели, нотариусы и прочие. Судебной практикой сделан вывод, что при осуществлении различных видов деятельности налогоплательщик вправе при определении размера налоговой базы заявить различные профессиональные налоговые вычеты, при этом суммы расходов не должны относиться к одному и тому же доходу¹⁰. Таким образом, профессиональные налоговые вычеты, представляемые по различным основаниям, не поглощаются друг другом, а каждый из них предоставляется в полном объеме.

Если для индивидуальных предпринимателей и прочих лиц, занимающихся частной практикой, установлен аналогичный главе 25 Налогового кодекса РФ порядок определения расходов, то для рассматриваемых в настоящий момент категорий налогоплательщиков такой порядок не определен. Таким образом, налогоплательщики, получающие доходы от выполнения работ (оказания услуг) по договорам гражданско-правового характера, самостоятельно определяют те расходы, которые непосредственно связаны с работами или услугами, выполняемыми ими.

Профессиональный налоговый вычет можно получить как у налогового агента, так и у налогового органа. Для получения вычета у налогового агента необходима подача ему письменного заявления. Порядок

⁷ Решение Высшего Арбитражного Суда РФ от 6 августа 2008 г. № 7696/08 // Еженедельное приложение к газете «Учет, налоги, право». 2008. № 32.

⁸ Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 11 ноября 2008 г. № 7307/08 по делу № А07-10131/2007-А-РМФ // Вестник ВАС РФ. 2009. № 3.

⁹ Постановление ФАС Уральского округа от 12 января 2009 г. № Ф09-3312/08-С2 по делу № А76-24416/07; Постановление ФАС Уральского округа от 15 января 2009 г. № Ф09-10183/08-С2 по делу № А50-3379/08; Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 8 июня 2006 г. № Ф04-3238/2006 (23118-А70-7) по делу № А70-13268/29-05.

¹⁰ Постановление ФАС Центрального округа от 3 августа 2004 г. № А62-3943/2003.

Раздел III. Проблемы налогового права

получения профессионального налогового вычета у налогового органа аналогичен рассмотренному выше порядку для индивидуальных предпринимателей.

Третья группа налогоплательщиков имеет право на получение вычетов в сумме фактически произведенных и документально подтвержденных расходов. Если эти расходы не могут быть подтверждены документально, они принимаются к вычету в размерах, установленных Налоговым Кодексом РФ, в процентах к сумме начисленного дохода.

Следует особо отметить, что право на получение данного вида профессионального налогового вычета имеют не только авторы, но и их наследники или третьи лица, которые получают данные вознаграждения. То есть, уменьшение налоговой базы по НДФЛ по авторским вознаграждениям, может быть, и не связано с фактами совершения, именно этим лицом открытия или создания произведения искусства, а связано с законодательно удостоверенным правом на получение дохода от использования произведения науки, литературы и искусства¹¹.

Если авторы получают вознаграждение в рамках выполнения трудовых обязанностей, оснований для предоставления профессионального налогового вычета не имеется¹². Следует согласиться с доводами Министерства финансов РФ о том, что расходы авторов открытий, изобретений и промышленных образцов, сделанные в рамках выполнения трудовых обязанностей, осуществляются за счет работодателя и сами авторы расходов за свой счет не несут. Следовательно, право на получение профессионального налогового вычета налогоплательщики в данном случае не приобретают.

Как и налогоплательщики, получающие доходы от выполнения работ (оказания услуг) по договорам гражданско-правового характера, налогоплательщики, относящиеся к рассматриваемой категории, должны самостоятельно определять те расходы, которые непосредственно связаны с созданием, исполнением или иным использованием произведений науки, литературы и искусства.

Порядок получения профессиональных налоговых вычетов рассматриваемой группы налогоплательщиков аналогичен рассмотренному выше порядку применения вычетов налогоплательщиков, получающих доходы от выполнения работ (оказания услуг) по договорам гражданско-правового характера.

239

Представляется интересным, в какой форме установлены механизмы, аналогичные профессиональным налоговым вычетам, в законодательствах зарубежных стран.

Налоговый кодекс Республики Беларусь (Особенная часть), устанавливая подоходный налог с физических лиц, предусматривает и про-

¹¹ См.: Новинский Д. Ю. Применение профессиональных налоговых вычетов : как все сделать правильно и не ошибиться // Налоговый учет для бухгалтера. 2008. № 8. С. 17.

¹² Письмо Министерства финансов РФ от 6 июня 2005 № 03-05-01-04/177. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

фессиональные налоговые вычеты для определенных категорий налогоплательщиков (ст. 168)¹³. Видится, что перечень налогоплательщиков, имеющих право на получение рассматриваемых вычетов, гораздо уже, чем в российском законодательстве о налогах и сборах. Право на получение профессиональных вычетов имеют плательщики – индивидуальные предприниматели (частные нотариусы), плательщики, получающие доходы от сдачи в аренду (субаренду), наем (поднаем) жилых и нежилых помещений, плательщики, получающие авторские вознаграждения или вознаграждения за создание, исполнение или иное использование произведений науки, литературы и искусства, вознаграждения авторам изобретений, полезных моделей, промышленных образцов и иных результатов интеллектуальной деятельности, плательщики-спортсмены и их тренеры, получающие доходы от личной деятельности за участие в коммерческих, спортивных соревнованиях (играх, выступлениях), при условии, что такая деятельность осуществляется плательщиками не в рамках командного участия.

В отличие от Налогового кодекса РФ, Налоговый кодекс Республики Беларусь в статьях 168–171 содержит подробный перечень расходов, на которые может быть уменьшена налоговая база каждой из категорий налогоплательщиков, имеющих право на профессиональные налоговые вычеты.

В республике Казахстан кодекс «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый кодекс) устанавливает индивидуальный подоходный налог, однако не содержит норм, схожих с рассмотренными выше нормами о профессиональных налоговых вычетах в российском и белорусском законодательстве.

Доход индивидуальных предпринимателей определяется в порядке, установленном для определения объекта обложения корпоративным подоходным налогом (ст. 183 Налогового кодекса республики Казахстан), что схоже с нормами российского законодательства о налогах и сборах.

Для частных адвокатов и нотариусов, как и для прочих категорий налогоплательщиков, получающих доходы от профессиональной деятельности, не облагаемые налогом у источника выплаты, не установлены какие-либо налоговые вычеты.

240 Представляется, что подобное регулирование в целом менее выгодно для налогоплательщиков. Однако можно отметить сравнительно невысокую ставку индивидуального подоходного налога в республике Казахстан – 10 процентов, что отчасти компенсирует отсутствие налоговых вычетов, аналогичных профессиональным налоговым вычетам в России и Белоруссии.

Обратившись к законодательствам государств – членов Европейского Союза в сфере регулирования доходов физических лиц от предпринимательской и профессиональной деятельности, можно увидеть, что подавляющее большинство государств устанавливает специальные нормы в

Раздел III. Проблемы налогового права

рассматриваемой сфере. При этом, как будет показано ниже, такие нормы существенно различаются.

Во Франции для целей налогообложения подоходным налогом различают доход от предпринимательской деятельности (*business income*) и доход от профессиональной деятельности (*professional income*)¹⁴.

К доходам от предпринимательской деятельности относятся доходы от производственной, коммерческой и ремесленной деятельности, сделок с недвижимостью, совершенных торговцами недвижимостью, сдачи в аренду меблированного жилья и собственности для целей предпринимательства. Расходы, связанные с получением и защитой налогооблагаемых доходов, подлежат вычету.

Доходы от профессиональной деятельности включают в себя доходы от свободных профессий, доходы некоммерческих служб (например, доходы нотариусов) и доходы от деятельности, не попадающей в иные категории. Доход от профессиональной деятельности определяется как разница между выручкой и расходами, понесенными в течение налогового периода, как правило, на основе кассового метода.

Законодательство Голландии разделяет все облагаемые национальным подоходным налогом доходы на три группы: 1) доходы от заработка и собственности; 2) доходы от долевого участия; 3) доходы от сбережений и инвестиций. Доходы от предпринимательской и профессиональной деятельности отнесены к первой группе доходов¹⁵.

Доходы от предпринимательской деятельности определяются в соответствии с принципами осмотрительности («sound business practice»), которые, в частности, заключаются в том, что налогоплательщик должен признавать вероятные убытки (расходы) в данном периоде, в то время как учет вероятных (но не реализованных) доходов следует отложить до следующего периода. В большинстве случаев применяется метод начисления.

Самозанятым налогоплательщикам, посвятившим предпринимательской деятельности как минимум 1225 часов в течение налогового года, предоставляются вычеты, которые уменьшаются с ростом дохода. Так, в 2008 г. максимальный вычет составил 9096 евро при прибыли менее 13 465 евро, а минимальный вычет – 4412 евро при прибыли более 57 360 евро. Вычеты увеличиваются на 2035 евро в течение каждого из первых трех лет предпринимательской деятельности. Если самозанятые налогоплательщики посвятили предпринимательской деятельности более 624 часов в течение налогового года, осуществляя квалифицированные исследования или опытно-конструкторские работы, вычеты повышаются до 11 608 евро.

Также вычеты предоставляются налогоплательщикам, чьи супруги занимаются предпринимательской деятельностью. Такие вычеты составляют от 0 до 4 процентов облагаемых доходов, в зависимости от продол-

¹⁴ European Tax Handbook. 2008. P. 249.

¹⁵ Ibid. P. 581–583.

жительности времени в течение календарного года, которое супруги посвятили предпринимательской деятельности.

В Испании доходы от предпринимательской и профессиональной деятельности рассчитываются по правилам исчисления корпоративного налога¹⁶. На практике существуют три метода расчета:

1) прямой стандартный метод предполагает принятие к вычету всех связанных с извлечением дохода расходов;

2) прямой упрощенный метод применяется налогоплательщиками, чей оборот составляет менее 600 000 евро либо налогоплательщиками в течение первого года их деятельности. Материальные активы могут быть амортизированы только с использованием линейного метода и 5 процентов оборота могут быть приняты к вычету как вмененные расходы;

3) объективный метод допускается только для обозначенных в законе видов деятельности (например, для ресторанов) и предполагает определение чистого дохода по установленным параметрам (например, по количеству работников или занимаемой площади).

Налогоплательщики, исчисляющие налог в соответствии с первыми двумя методами, имеют право на льготы от 2652 евро до 4080 евро (на 2008 г.) в зависимости от размера чистого дохода.

В Македонии и Финляндии доходы от предпринимательской и профессиональной деятельности исчисляются по тем же правилам, что и корпоративный налог¹⁷.

Проведенный анализ показал, что регулирование доходов физических лиц от предпринимательской и профессиональной деятельности, как правило, включает специальные нормы о порядке исчисления таких доходов и возможности принятия расходов, связанных с получением доходов, к вычету. Подобное регулирование может ограничиваться отсылочными нормами, а именно приравниванием доходов от предпринимательской и профессиональной деятельности к доходам, получаемым организациями, но может содержать и подробную регламентацию принятия к вычету расходов в зависимости от вида деятельности, срока ее осуществления, размера выручки и прочих обстоятельств, в том числе, включая установление предельных размеров вычетов. Последнее представляется нам наиболее предпочтительным способом регулирования принятия к вычету расходов при осуществлении предпринимательской и профессиональной деятельности физическими лицами, поскольку позволяет учесть особенности отдельных видов деятельности, с одной стороны, а с другой – снизить вероятность необоснованного уменьшения налоговой базы налогоплательщиками.

¹⁶ European Tax Handbook. 2008. P. 732–733.

¹⁷ Ibid. P. 224, 514.

**ВЕРХОВНЫЙ СУД И КОНСТИТУЦИОННЫЙ СУД
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ О ВОЗМОЖНОСТЯХ ОБЖАЛОВАНИЯ
КАДАСТРОВОЙ СТОИМОСТИ ЗЕМЕЛЬНЫХ УЧАСТКОВ**

Н. Лунина

кандидат юридических наук, доцент

Воронежский государственный университет

Кадастровая стоимость земельных участков является налоговой базой для исчисления земельного налога. С первых дней определения кадастровой стоимости земельных участков в целях налогообложения стали возникать многочисленные споры о ее размерах. Судебная практика складывалась противоречиво, можно даже сказать абсурдно. Так, из Определения Верховного Суда РФ от 6 декабря 2006 г. по делу № 43-Г06-5¹ следует, что если кадастровая стоимость земельного участка утверждена компетентным органом в пределах его полномочий и с соблюдением процедуры, установленной Земельным кодексом РФ от 25 октября 2001 г.², и Правилами проведения государственной кадастровой оценки земель от 8 апреля 2000 г. № 316³, то обжаловать ее нельзя. Методика государственной кадастровой оценки земель поселений, утвержденная приказом Росземкадастра от 17 октября 2002 г. № П/337⁴, не зарегистрирована Министерством юстиции РФ в качестве нормативного правового акта и к таковым не относится. Поэтому, по мнению суда, утвержденная кадастровая стоимость земельных участков, определенная в нарушение указанной Методики, не может быть основанием для отмены. Такая правовая позиция Верховного Суда РФ не позволяла обжаловать результаты кадастровой оценки земель.

Определением Верховного Суда РФ от 19 сентября 2007 г № 45-Г07-17⁵ такой подход был признан неправильным. В нем говорилось, что подобная позиция по существу означает запрет на проверку кем-либо, включая суд, законности определения кадастровой оценки и лишение граждан и организаций права на судебную защиту. Довод суда о том, что Методика не является нормативным правовым актом, не мог служить поводом к отказу заявителю в проверке произведенной с применением ее положений кадастровой оценки, поскольку определение кадастровой стоимости земель возможно лишь с применением Методики и не может быть произвольным.

В Определении Верховного Суда РФ от 28 января 2009 г. № 32-Г08-19⁶ нарушение обязательного порядка определения кадастровой стоимости

243

¹ Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

² СЗ РФ. 2001. № 44. Ст. 4147.

³ СЗ РФ. 2000. № 16. Ст. 1709.

⁴ Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (утратила силу).

⁵ Там же.

⁶ Там же.

© Лунина Н., 2010

земельных участков стало основанием для признания кадастровой стоимости незаконной. Органом исполнительной власти субъекта РФ при утверждении кадастровой оценки было не обеспечено соблюдение территориальными органами в полном объеме возложенной на них обязанности по проведению работ и получению результата в соответствии с порядком, предусмотренным Правилами проведения государственной кадастровой оценки земель от 8 апреля 2000 г., Методическими указаниями по государственной кадастровой оценке земель населенных пунктов, утвержденными приказом Министерства экономического развития и торговли РФ от 15 февраля 2007 г. № 39⁷, и Техническими рекомендациями по государственной кадастровой оценке земель населенных пунктов, утвержденными приказом Роснедвижимости от 29 июня 2007 г. № П/0152⁸. Экспертным заключением по делу отмечен необоснованно узкий круг источников информации, а следовательно, и недостаточная база банка данных по рынку недвижимости, положенных в основу определения кадастровой стоимости земельных участков. Судом установлено наличие различий в стоимости объектов недвижимости, имевшейся в источниках информации и учитываемой при расчете кадастровой стоимости. При сравнении по каждому объекту сведений о его стоимости имеется разница в сторону ее значительного завышения (приведены примеры от 0,3- до 4-кратного завышения стоимости либо отсутствия информации об объектах). При проведении кадастровой оценки в подавляющем большинстве использованы данные о сделках с недвижимостью, расположенной в центральных районах областного центра, стоимость которых значительно превышает стоимость недвижимости, расположенной в районных центрах области. Это позволяет говорить, что при проведении кадастровой оценки земельных участков не собрана достаточная и достоверная информация о рынке земельных участков. Применение в построении модели для расчета удельного показателя кадастровой стоимости 1 м² земельного участка не соответствующей действительности рыночной стоимости земельных участков-аналогов оказалось влияние на конечный и повлекло недостоверный результат кадастровой оценки, что является нарушением прав заявителя.

2010. Выпуск 1

244

После восстановления справедливости: признания возможности обжаловать и порядок установления, и результаты кадастровой стоимости земельных участков налогоплательщики активно начали это делать. Предметом спора в судах часто становится обоснованность результатов кадастровой стоимости земельных участков. Правда, доказать незаконность результатов кадастровой стоимости удается немногим.

Проблемы, возникающие при определении кадастровой стоимости земельных участков, постоянно порождают дискуссии. В 2009 и в 2010 гг. они были также предметом рассмотрения в Конституционном Суде РФ. В Определении Конституционного Суда РФ от 19 мая 2009 г. № 1047-О-О

⁷ Рос. газ. 2007. 15 мая.

⁸ Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

Раздел III. Проблемы налогового права

«Об отказе в принятии к рассмотрению жалоб закрытого акционерного общества “Арсенал”, общества с ограниченной ответственностью “Горторгкомплекс” и гражданина Захарова Александра Николаевича на нарушение конституционных прав и свобод положениями статей 390 и 391 Налогового кодекса Российской Федерации, статей 65 и 66 Земельного кодекса Российской Федерации»⁹ сформулированы следующие правовые позиции: 1) налоговая база по земельному налогу определена Налоговым кодексом Российской Федерации и представляет собой стоимостную оценку земельного участка, доводимую до сведения налогоплательщиков в каждом налоговом периоде и устанавливаемую в соответствии с земельным законодательством Российской Федерации; 2) установление налоговой базы по земельному налогу, определяемой как кадастровая стоимость земельного участка (ст. 390 и п. 1 ст. 391 Налогового кодекса Российской Федерации), и проведение государственной кадастровой оценки земель для установления кадастровой стоимости земельного участка для целей налогообложения (п. 5 ст. 65 и ст. 66 Земельного кодекса Российской Федерации) регламентируются нормами налогового и земельного законодательства и не могут рассматриваться как свидетельство отсутствия обоснованности и произвольности исчисления земельного налога.

Нам представляется, что с принятием Определения Конституционного Суда РФ от 19 мая 2009 г. № 1047-О-О возможности оспорить итоги кадастровой оценки земель, в результате которых определяется кадастровая стоимость земельных участков, для налогоплательщиков сведены к нулю. Из содержания данного Определения следует, что кадастровая стоимость земельных участков – это обоснованная налоговая база для исчисления земельного налога. А на самом деле это искусственная цифра¹⁰, виртуально установленная налоговая база.

Заявители жалоб справедливо считали, что провозглашение кадастровой стоимости налоговой базой для исчисления земельного налога без определения термина «кадастровая стоимость земельного участка», без установления соотношения кадастровой и рыночной стоимости земельного участка, без ограничения по размеру кадастровой стоимости земельного участка относительно ее рыночной стоимости является нарушением конституционного принципа законного установления налогов и сборов (ст. 57 Конституции РФ).

Регламентация налоговой базы – кадастровой стоимости земельного участка нормами земельного законодательства действительно не свидетельствует об отсутствии обоснованности и произвольности исчисления земельного налога. О произвольности и необоснованности его свидетельствует отсутствие эффективных, четких и понятных показателей, положенных в основу определения кадастровой стоимости земельных участков. Конституционный Суд РФ, отмечая в Определении от 19 мая 2009 г. № 1047-О-О, что федеральный законодатель, действующий при опреде-

⁹ Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

¹⁰ Можаровский В. Внимание к переменам // ЭЖ-Юрист. 2009. № 6.

лении налоговых обязанностей в рамках своих дискреционных полномочий и обладающий фискальным суверенитетом, вправе устанавливать показатели оценки финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика, необходимые для целей налогообложения, исходя из стоимостных, экономических или физических данных, характеризующих объект налогообложения, основываясь на правилах бухгалтерского учета, а также определениях и понятиях, используемых не только в налоговом, но и в иных отраслях законодательства, полагает, что такие показатели есть. Правда по содержанию эти показатели вызывают только вопросы и ни одного ответа.

Посмотрим на эти показатели. Они сформулированы в общем виде по категориям земель в Правилах проведения государственной кадастровой оценки земель, утвержденных Постановлением Правительства Российской Федерации от 8 апреля 2000 г. № 316¹¹, и уточнены по видам разрешенного использования земель в Методических указаниях по государственной кадастровой оценке земель населенных пунктов, утвержденных приказом Министерства экономического развития и торговли РФ от 15 февраля 2007 г. № 39, Методических рекомендациях по государственной кадастровой оценке земель сельскохозяйственного назначения, утвержденных приказом Министерства экономического развития и торговли РФ от 4 июля 2005 г. № 145 и других методических рекомендациях.

Например, государственная кадастровая оценка земель населенных пунктов осуществляется на основании статистического анализа рыночных цен и иной информации об объектах недвижимости, а также иных методов массовой оценки недвижимости. В соответствии с Методическими указаниями по государственной кадастровой оценке земель населенных пунктов от 15 февраля 2007 г. № 39 расчет кадастровой стоимости земельных участков осуществляется на основе построения статистических моделей в следующем порядке:

- определение состава факторов стоимости земельных участков в составе земель населенных пунктов;
- сбор сведений о значениях факторов стоимости земельных участков в составе земель населенных пунктов;
- группировка земельных участков в составе земель населенных пунктов;
- сбор рыночной информации о земельных участках и иных объектах недвижимости;
- построение статистической модели расчета кадастровой стоимости земельных участков (функциональной зависимости стоимости земельных участков от факторов стоимости) в составе земель населенных пунктов.

Состав факторов стоимости определяется для каждого вида разрешенного использования земельных участков в составе земель населенных

Раздел III. Проблемы налогового права

пунктов на основе примерного перечня факторов стоимости и анализа информации о рынке недвижимости субъекта Российской Федерации. В состав факторов стоимости должны быть включены такие факторы стоимости, которые оказывают существенное влияние на стоимость земельных участков в составе земель населенных пунктов. Состав факторов стоимости обосновывается.

Для каждой сформированной группы земельных участков в составе земель населенных пунктов осуществляется сбор достаточной и достоверной рыночной информации о земельных участках в разрезе факторов стоимости. Информация считается достаточной, если на ее основе можно построить статистически значимую модель расчета кадастровой стоимости земельных участков в составе земель населенных пунктов.

Под моделью расчета понимается математическая формула, отображающая связь между зависимой переменной и значениями соответствующих факторов стоимости. В качестве зависимой переменной может выступать удельный показатель кадастровой стоимости (далее – УПКС) земельных участков или кадастровая стоимость земельных участков. Для определения кадастровой стоимости или УПКС земельных участков каждой сформированной группы могут использоваться следующие регрессионные модели: линейная (аддитивная), мультиплекативная с фиктивными переменными, мультиплекативная степенная и экспоненциальная.

Посмотрев частично на показатели определения кадастровой стоимости земельных участков только одной категории земель, невозможно не согласиться с мнением Д. С. Львова, О. Е. Медведевой, Г. И. Микерина, С. А. Смоляк, которые считают, что никакого экономического смысла в этих показателях нет, рассчитаны они непонятно¹². Проверить определение кадастровой стоимости земельных участков по ним нельзя, да и никто не предоставит эту информацию налогоплательщику. Величина кадастровой стоимости есть «нечто», произвольно посчитанное. Причем проверить, как получено это «нечто», не представляется возможным, так как вся процедура расчета непрозрачна и «зашита» в программное обеспечение, известное только ограниченному кругу лиц¹³.

Не проанализировав показатели, положенные в основу определения кадастровой стоимости земельных участков, Конституционный Суд РФ обосновывает законность ее установления как налоговой базы для исчисления земельного налога.

Нам представляется, что в условиях неопределенности: что такое кадастровая стоимость земельных участков, спорности показателей, положенных в основу ее определения, необходимо обеспечить защиту интересов налогоплательщиков, прежде всего, через установление соотношения

¹² Львов Д. С., Медведева О. Е., Микерин Г. И., Смоляк С. А. Кадастровая стоимость – чем это грозит Москве? // Экологическое право. 2006. № 5. С. 12.

¹³ Там же.

Публичные финансы и налоговое право: ежегодник

кадастровой и рыночной стоимости земельных участков и возможности применения кадастровой стоимости в размере рыночной стоимости земельного участка по желанию налогоплательщика.

В Определении Конституционного Суда РФ от 3 февраля 2010 г. № 165-0-0 «Об отказе в принятии к рассмотрению запроса арбитражного суда Омской области о проверке конституционности пункта 1 статьи 4 Налогового кодекса Российской Федерации и абзаца второго пункта 2 статьи 66 Земельного кодекса Российской Федерации»¹⁴ заявители обжаловали неопределенность в части, касающейся закрепленного действующим законодательством порядка вступления в силу правовых актов органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации об утверждении среднего уровня кадастровой стоимости земельных участков, которые, будучи актами земельного законодательства, в то же время имеют прямое отношение к содержанию налоговой обязанности по уплате земельного налога, определяя его налоговую базу.

Конституционный Суд РФ в своей правовой позиции отметил, что правовое регулирование земельного налога носит комплексный характер и состоит из актов как налогового, так и земельного законодательства, которое используется для целей налогообложения. Действие нормативных правовых актов органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации об утверждении кадастровой стоимости земельных участков Конституционный Суд РФ разделил для двух разных случаев:

1. Нормативные правовые акты органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации об утверждении кадастровой стоимости земельных участков в той части, в какой они во взаимосвязи с нормами ст. 390 и п. 1 ст. 391 Налогового кодекса РФ порождают правовые последствия для граждан и их объединений как налогоплательщиков, действуют во времени в том порядке, какой определен федеральным законодателем для вступления в силу актов законодательства о налогах и сборах в Налоговом кодексе РФ.

2. Для целей, не связанных с налогообложением и сборами, указанные нормативные правовые акты органов исполнительной власти субъектов РФ действуют во времени в общем порядке, который определяется, в частности, ст. 15 (ч. 3) Конституции Российской Федерации и ст. 8 Федерального закона от 6 октября 1999 г. № 184-ФЗ «Об общих принципах организации законодательных (представительных) и исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации»¹⁵.

¹⁴ Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

¹⁵ СЗ РФ. 1999. № 42. Ст. 5005.

**НЕКОТОРЫЕ ИТОГИ ВВЕДЕНИЯ
ОБЯЗАТЕЛЬНОГО ДОСУДЕБНОГО ОБЖАЛОВАНИЯ РЕШЕНИЙ
НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ**

В. Стрельников

кандидат юридических наук

Московский государственный университет им. М. В. Ломоносова

С 1 января 2009 г. в Российской Федерации введена обязательная досудебная процедура обжалования решений налоговых органов, принимаемых по итогам налоговых проверок: решения о привлечении к ответственности и решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения¹.

Иные ненормативные акты налоговых органов (требование об уплате налога, решение о взыскании налога, решение об отказе в возмещении налога и др.), все действия (бездействие), а также имущественные требования налогоплательщика не подпадают под данное ограничение. Применительно к ним по-прежнему сохраняется выбор способа защиты в судебном либо административном порядке.

Процедура обязательного досудебного урегулирования налогового спора порождает немало проблем. Одни из них были известны уже заранее, другие нашли проявление после нововведения, в ходе массового рассмотрения жалоб налогоплательщиков вышестоящими налоговыми органами.

Так, было изначально ясно, что подобная реформа должна осуществляться одновременно с совершенствованием процессуальной формы рассмотрения административных жалоб. Законодатель же не только не обеспечил должного регулирования на уровне Налогового кодекса РФ (НК РФ) либо отдельного закона, но, напротив, сделал все возможное, чтобы превратить этот процесс в игру без правил. Ранее действовал Регламент рассмотрения заявлений и жалоб во внесудебном порядке, утвержденный Приказом МНС РФ от 17 августа 2001 г. № БГ-3-14-/290, который, в частности, предусматривал возможность участия налогоплательщика в рассмотрении его жалобы вышестоящим налоговым органом при наличии соответствующего ходатайства.

Весьма любопытна история действующего Регламента, утвержденного Федеральной налоговой службой РФ (ФНС РФ). Так называемые «внешние административные отношения» между государственными учреждениями и частными лицами, составляющие основу предмета административного права, в России почему-то оказались урегулированными не просто актом низкого уровня в иерархии нормативных актов, а документом со статусом «для служебного пользования».

В Решении Высшего Арбитражного Суда РФ (ВАС РФ) от 27 января 2010 г. № ВАС-15316/09 о признании частично недействующим приказа

249

¹ См.: Пункт 5 ст. 101.2 НК РФ.

Публичные финансы и налоговое право: ежегодник

ФНС РФ «Об утверждении Регламента рассмотрения заявлений и жалоб физических и юридических лиц на действия или бездействие, а также на акты ненормативного характера налоговых органов Российской Федерации во внесудебном порядке» от 24 марта 2006 г. № САЭ-4-08/44дсп@ отмечается следующее.

Регламент не соответствует пункту 1.3 Постановления Правительства Российской Федерации от 3 ноября 1994 г. № 1233, которым установлено, что не может быть отнесен к служебной информации ограниченного распространения порядок рассмотрения и разрешения заявлений, а также обращений граждан и юридических лиц.

Применение пометки «Для служебного пользования» на приказе ФНС России ограничивает без законных к тому оснований осведомленность налогоплательщика в отношении порядка рассмотрения жалобы при обращении его в вышестоящий налоговый орган.

Однако ВАС РФ при всем стремлении обеспечить надлежащую процедуру рассмотрения жалоб в вышестоящих налоговых органах объективно не может подменить законодателя и определить позитивным образом соответствующий процессуальный порядок. В этом плане отсутствие в Российской Федерации общего закона об административных процедурах служит существенным препятствием на пути реализации конституционных прав граждан и организаций, в частности, права на судебную защиту, которое в ряде случаев не может быть реализовано без прохождения административных спорных процедур.

От общих выводов перейдем к частным. Наиболее актуальными являются следующие моменты:

1. Какой должна быть жалоба, чтобы суд впоследствии не упрекнул налогоплательщика в несоблюдении досудебного порядка урегулирования спора с ответчиком и не оставил заявление без рассмотрения (ст. 148 АПК РФ)?

2. Возможно ли обеспечить непосредственное участие налогоплательщика в рассмотрении его жалобы, а также предоставить иные гарантии всестороннего и полного пересмотра материалов проверки (заявление ходатайств об истребовании новых доказательств, о вызове свидетелей либо специалистов и др.)?

3. Как определяется момент возникновения права на обращение в суд?

Перечисление данных вопросов обусловлено отсутствием четкой позиции по ним в законодательстве и (или) правоприменительной практике. Например, принцип недопустимости поворота к худшему, не упомянутый выше, выступает краеугольным камнем любой правовой процедуры, в том числе рассмотрения жалоб налогоплательщика вышестоящим налоговым органом. Данная позиция нашла отражение в ряде судебных актов и в целом не вызывает каких-либо сомнений².

² См., например: Постановление Президиума ВАС РФ от 28 июля 2009 г. № 5172/09 по ЗАО «Акционерная компания «Алроса».

Раздел III. Проблемы налогового права

Аналогично следует подходить к принципу строгого соблюдения закона при вынесении решения по жалобе налогоплательщика. В силу данного принципа вышестоящий налоговый орган не вправе отменять решение нижестоящего и направлять материалы проверки на «новое рассмотрение» с вынесением нового решения, поскольку это не предусмотрено НК РФ³. В подобных случаях речь не идет о выработке самой правовой позиции, которая на самом деле есть даже при отсутствии соответствующей нормы в НК РФ.

Таким образом, досудебное разрешение налоговых споров в России все-таки осуществляется в правовом вакууме, несмотря на бездействие законодателя. Регулятором выступает судебная практика, носящая в ряде случаев прецедентный характер. Без преувеличения можно сказать, что формирование налогового института рассмотрения жалоб происходит в российских условиях в ходе обобщения юридической практики. Поэтому целесообразно остановиться на некоторых вопросах, по которым в настоящее время не дано исчерпывающего ответа в решениях арбитражных судов.

1. Содержание жалобы налогоплательщика непосредственно связано с таким процессуальным принципом, как принцип раскрытия доказательств. На наш взгляд, административное обжалование не должно быть формальным, т.е. жалоба не должна быть пустой по содержанию. Заявление в суд предполагается «симметричным» жалобе с точки зрения предмета заявленных требований, а по возможности и с точки зрения оснований иска, т.е. фактических обстоятельств дела, на которые ссылается заявитель. В любом случае соотношение между иском и жалобой служит гарантией принятия заявления налогоплательщика к производству арбитражным судом и дальнейшего рассмотрения заявления. Иначе у суда появятся основания усомниться в соблюдении досудебного порядка регулирования спора. Однако по общему правилу инициатива проверки соотношения административной жалобы и иска должнаходить не от суда, а от другой стороны спора. В состязательном процессе у ответчика есть право сослаться на данное обстоятельство и ходатайствовать об оставлении заявления (либо части требований) без рассмотрения, путем применения нормы п. 2 ч.1 ст. 148 АПК РФ.

Как представляется, принцип полного раскрытия доказательств является в настоящий момент принципом не только судебного, но и административного процесса (на примере налоговых процедур). Разумеется, на досудебных стадиях он не так ярко выражен, но, тем не менее, постепенно получает все большее распространение.

Поворотным моментом в этом плане стало принятие Постановления Пленума ВАС РФ от 18 декабря 2007 г. № 65 «О некоторых вопросах, возникающих при рассмотрении арбитражными судами заявлений налогоплательщиков, связанных с защитой права на возмещение налога на

³ См., например: Постановление ФАС Московского округа от 4 июня 2009 г. № КА-А40/4841-09.

добавленную стоимость по операциям, облагаемым названным налогом по ставке 0 процентов». Данное постановление, исходя из названия, имеет достаточно узкую сферу применения. Тем не менее арбитражные суды взяли данный акт на вооружение как унифицированный свод процессуальных правил, подлежащих применению ко всем налоговым спорам, где право на реализацию спорного правоотношения сталкивается с необходимостью соблюдения административной (внесудебной) процедуры. В случае несоблюдения таковой суд не только вправе, но и обязан, как показывает судебная практика, оставить заявление без рассмотрения.

По вопросу соотношения административной жалобы и искового заявления в различных окружных арбитражных судах сформировалась различная практика.

Так, по мнению ФАС Северо-Западного округа⁴, налоговое законодательство связывает возможность обжалования решения налогового органа о привлечении к ответственности в судебном порядке именно с фактом оспаривания этого решения в вышестоящем налоговом органе независимо от того, в каком объеме оно обжаловалось ранее (формальный подход). То есть отсутствуют основания для оставления без рассмотрения заявления Общества по эпизоду, не изложенном в апелляционной жалобе, поданной в Управление Федеральной налоговой службы.

Совершенно иного подхода придерживаются арбитражные суды других округов. Так, в Постановлении ФАС Западно-Сибирского круга от 6 апреля 2010 г. по делу № А27-12342/2009 изложена следующая ситуация и позиция суда. Налогоплательщик обращался в Управление Федеральной налоговой службы по Кемеровской области с жалобой на решение Инспекции только в части привлечения к налоговой ответственности по п. 1 ст. 122 НК РФ за неуплату НДС. Из мотивировочной части решения Управления следует, что в остальной части правомерность оспариваемого решения Инспекции вышестоящим налоговым органом не проверялась, в том числе и в части доначисления земельного налога, соответствующих сумм пени и штрафа. Каких-либо выводов решение Управления в указанной части не содержит. Таким образом, судом установлено, что Общество не выполнило условие п. 5 ст. 101.2 НК РФ и не обжаловало решение Инспекции в вышестоящий налоговый орган в части доначисления налога на землю, пеней, штрафа. Заявление Общества оставлено без рассмотрения.

Аналогичная правовая позиция приводится в постановлении ФАС Уральского округа от 25 января 2010 г. № Ф09-11299/09-С2.

По нашему мнению, выводы ФАС Западно-Сибирского круга и ФАС Уральского округа являются более обоснованными по причинам, указанным выше.

Остается добавить, что применение п. 2 ст. 148 АПК РФ в ситуациях «несимметричного» оспаривания не ограничивает право на судебную

⁴ См.: Постановления ФАС Северо-Западного округа от 23 апреля 2010 г. по делу № А13-5979/2009, от 15 апреля 2010 г. по делу № А26-5099/2009.

Раздел III. Проблемы налогового права

защиту, а направлено исключительно на обеспечение полноценного рассмотрения спора в досудебном порядке.

Пожалуй, наиболее любопытный пример приведен в Постановлении ФАС Уральского округа от 29 декабря 2009 г. № Ф09-9886/09-С2. В ходе судебного разбирательства в суде первой инстанции предприятием подана апелляционная жалоба на решение инспекции в части оставшихся эпизодов. Вследствие отсутствия в законодательстве четкой урегулированности процедуры обжалования решения налогового органа суды обеих инстанций нарушений п. 5 ст. 101.2 при обращении в суд не установили.

В связи с этим делом можно указать также на Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 16 марта 2010 г. по делу № А82-14570/2009, в котором суд сделал вывод о допустимости многоэтапного поэпизодного обжалования решения инспекции в вышестоящий налоговый орган. Налогоплательщик вначале обжаловал часть решения в апелляционном порядке, а затем – оставшуюся часть в общем порядке путем подачи общей жалобы на вступившее в силу решение налогового органа. В совокупности процедура досудебного урегулирования спора должна считаться соблюденной.

Наконец, незаявление налогоплательщиком в апелляционной жалобе каких-либо доводов не является препятствием для обращения в арбитражный суд. Этот вывод подтверждается, в частности, в Постановлении ФАС Уральского округа от 13 апреля 2010 г. N Ф09-2210/10-С2. Предприниматель, полагая, что инспекцией нарушена процедура привлечения к налоговой ответственности, сумма доначисленных налогов является неверной, т.е. по иным основаниям, относительно изложенным в апелляционной жалобе, обратился в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения инспекции. Суд первой инстанции пришел к выводу о несоблюдении досудебного порядка рассмотрения спора, установленного ст. 101.2. НК РФ. Суд апелляционной инстанции с этим не согласился и пришел к выводу об отсутствии оснований для оставления заявления налогоплательщика без рассмотрения.

Таким образом, возможность использования в исковом заявлении довода о нарушении процедуры привлечения к налоговой ответственности не обусловлена указанием на это в административной жалобе, поскольку данный довод не связан с конкретным эпизодом решения, а касается решения в целом, которое было обжаловано в досудебном порядке.

2. Еще более противоречивой выглядит ситуация с обеспечением возможности непосредственного участия налогоплательщика в рассмотрении его жалобы. С этим тесно связано предоставление иных гарантий всестороннего и полного пересмотра материалов проверки (например, заявление ходатайств об истребовании новых доказательств, о вызове свидетелей либо специалистов и др.).

Позиция Минфина РФ и ФНС России в этом вопросе категорична – все вышеуказанные положения отсутствуют в действующем законодательстве, соответственно вышестоящий налоговый орган не обязан претворять их в жизнь. В конечном счете, по мнению фискальных органов,

наделение налогоплательщика широкими процессуальными правами означает приздание всей процедуре обжалования качеств судопроизводства, что приведет к подмене компетенции судебных органов и является недопустимым в силу ст. 118 Конституции РФ.

Существует и противоположная точка зрения. Не имея возможности охарактеризовать все аргументы в ее пользу, укажем лишь судебные решения, которыми были признаны недействительными решения вышестоящих налоговых органов как раз по мотиву нарушения прав налогоплательщика на участие в рассмотрении его дела. Это, в частности, Определение ВАС РФ от 24 июня 2009 г. № ВАС-6140/09 об отказе в передаче в Президиум ВАС РФ для пересмотра в порядке надзора судебных актов первой, апелляционной и кассационной инстанций по делу № А12-10757/08-С38, где суды признали недействительным решение УФНС России по Волгоградской области, вынесенное по итогам рассмотрения апелляционной жалобы налогоплательщика, а также решение Арбитражного суда Нижегородской области от 10 февраля 2010 г. по делу № А43-38211/2009-37-1621, решение Арбитражного суда г. Москвы от 6 мая 2010 г. по делу № А40-134626/09-112-1027.

В общем плане наделение административных органов квазисудебными функциями по рассмотрению жалоб (но не по привлечению к ответственности!) надо только приветствовать. Для России здесь имеются большие резервы развития. Нельзя исключать заимствование французской системы административной юстиции и создание специальных коллегий (апелляционных отделов) по рассмотрению жалоб в структуре органов исполнительной власти. Затем эти коллегии могли бы развиться в некие квазисудебные органы, как это произошло в ряде зарубежных стран.

3. Учитывая низкий процент отмены решений нижестоящих налоговых органов в ходе досудебного урегулирования налогового спора, для налогоплательщика актуализируется вопрос о сроках обращения в суд.

Арбитражные суды в большинстве случаев согласны с тем, что, если подана апелляционная жалоба в вышестоящий налоговый орган, предусмотренный ч. 4 ст. 198 АПК РФ, трехмесячный срок для обращения в суд должен исчисляться с момента принятия решения вышестоящим налоговым органом либо с момента, когда налогоплательщик узнал или должен был узнать об этом решении.

Однако в конкретных обстоятельствах данное правило подвергается испытанию на прочность.

Во-первых, налогоплательщик не обязан бесконечно ждать решения вышестоящего налогового органа по апелляционной жалобе. Обращение в суд может последовать сразу после истечения срока на рассмотрение апелляционной жалобы вышестоящим налоговым органом, что соответствует позиции ВАС РФ, сформулированной в постановлении от 20 ноября 2007 г. № 8815/07.

С другой стороны, налогоплательщик, не получивший в установленный срок решение по его апелляционной жалобе, рискует просрочить трехмесячный срок на обращение в суд. Как указал ФАС Московского ок-

Раздел III. Проблемы налогового права

руга в Постановлении от 26 февраля 2010 г. № КА-А40/699-10, с учетом возможного продления срока рассмотрения жалобы и доставки корреспонденции по почте, в феврале 2009 г. заявитель, не получивший результата рассмотрения жалобы вышестоящим налоговым органом, мог обратиться в суд, но не обращался до 24 февраля 2009 г. без уважительных причин.

Вместе с тем по обстоятельствам указанного спора вышестоящий налоговый орган на самом деле направлял свое решение налогоплательщику, однако оно не было получено ввиду несоответствия фактического местонахождения организации ее юридическому адресу. Если же суду не будет представлено доказательство такого направления, причины пропуска срока в любом случае должны быть признаны уважительными либо вообще срок по ч. 4 ст. 198 АПК РФ должен считаться соблюденным.

Наиболее остро стоит вопрос о возможности применения судом обеспечительных мер в отсутствие доказательств вступления решения инспекции в законную силу. По истечении установленного законом срока на рассмотрение апелляционной жалобы суд вправе не только принять исковое заявление налогоплательщика, но и вынести определение об обеспечительных мерах. Такой вывод прозвучал, в частности, в Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 9 апреля 2010 г. по делу № А56-61050/2009. Как следует из материалов дела, заявителем 9 июля 2009 г. подана апелляционная жалоба в вышестоящий налоговый орган, решение по которой принято 6 октября 2009 г., т.е. с пропуском установленного п. 3 ст. 140 НК РФ срока. Указанное обстоятельство не является безусловным основанием для отмены определения суда первой инстанции от 8 сентября 2009 г. об обеспечительных мерах, поскольку оно вынесено после истечения срока на рассмотрение апелляционной жалобы.

Во-вторых, по нашему мнению, в вопросе о сроках обращения в суд следует различать момент возникновения права на обращение в суд и момент возникновения права на удовлетворение иска.

В связи с этим приложение к исковому заявлению копии апелляционной жалобы, поданной в вышестоящий налоговый орган (которая подается через орган, принявший решение) с отметкой о ее принятии, является достаточным доказательством соблюдения досудебного порядка урегулирования спора применительно к требованию ст. 125 АПК РФ. Доказательств вступления в силу оспариваемого решения на этапе обращения в суд не требуется.

Безусловно, не вступившее в силу решение налогового органа по общему правилу не затрагивает прав и законных интересов налогоплательщика. Однако действительное нарушение прав заявителя (ст. 4 АПК РФ) и не является условием для возбуждения дела арбитражным судом. Субъективное право на обращение в суд (право на подачу иска) возникает в силу того, что заявитель полагает свои права нарушенными. Наличие же нарушения прав и законных интересов (условие для удовлетворения иска) должен установить суд при рассмотрении дела и учесть это при вынесении решения, но никак не при принятии искового заявления, когда необходимо соблюдение только требований ст. 125 и 126 АПК РФ.

Таким образом, право на предъявление иска, возникающее после подачи жалобы в вышестоящий налоговый орган, выступает лишь предпосылкой права на удовлетворение исковых требований налогоплательщика.

После направления апелляционной либо общей жалобы в вышестоящий налоговый орган налогоплательщик освобождается от доказывания соблюдения досудебного порядка урегулирования налогового спора, поскольку вся инициатива движения дела и рычаги по рассмотрению жалобы оказываются в руках у налогового органа.

При подготовке дела к судебному разбирательству суд вправе проверить соблюдение истцом досудебного порядка урегулирования спора, используя при этом весь арсенал процессуальных средств, допустимых на данной стадии процесса. Однако бремя доказывания соблюдения истцом досудебного порядка урегулирования спора должно распределиться таким образом, чтобы каждая сторона доказывала только те обстоятельства, которые она реально может подтвердить и которые находятся в области ее контроля и ответственности. Сторона не должна в данном случае нести бремя доказывания обстоятельств, за которые она не отвечает, что и происходит с доказыванием факта вступления в силу решения налогового органа при подаче апелляционной жалобы.

Такой подход отвечает духу состязательности и позволяет избежать ненужного формализма при движении дела, в частности необоснованного применения «препятствующих» институтов АПК РФ в виде оставления заявления без движения и возвращения заявления.

Если в ходе предварительного судебного заседания подтвердится факт несоблюдения заявителем досудебного порядка урегулирования спора по причинам, зависящим от заявителя, то суд без труда сможет оставить заявление без рассмотрения. В случае отмены ненормативного акта налогового органа вышестоящим налоговыми органами суд прекратит производство по делу, руководствуясь ст. 150 (ч. 1, п. 1) АПК РФ.

В завершение рассмотрения частных случаев реализации права налогоплательщика на защиту после 1 января 2009 г. хотелось бы вновь остановиться на концептуальных моментах. В настоящее время в Российской Федерации нет ни закона об административных процедурах, где бы нашли отражения основные принципы административного процесса, ни норм НК РФ, подробно регламентирующих порядок рассмотрения жалоб налогоплательщиков. В результате этого обязанность налогоплательщика пройти досудебную процедуру урегулирования спора с налоговой инспекцией не обеспечена должностными процессуальными гарантиями и в конечном счете не скординирована с конституционным правом на судебную защиту. Складывающаяся судебная практика отчасти устраняет этот пробел, однако недостатки процедуры административного обжалования решений различных органов (таможенных, антимонопольных и т.д.) носят во многом типовой характер и должны решаться преимущественно законодательным путем.

**ИСПОЛЬЗОВАНИЕ РЕШЕНИЙ ИНОСТРАННЫХ СУДОВ
ПРИ РАЗРЕШЕНИИ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ
В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

Д. Щекин

кандидат юридических наук, доцент

Московский государственный университет им. М. В. Ломоносова

После начала глобального финансового кризиса во второй половине 2008 г. и падения цен на нефть и другие природные ресурсы, стало очевидно, что развитие Российского государства, общества, бизнеса и рост доходов граждан за счет природоресурсной ренты не бесконечен. Перед Россией стоит задача поиска нового источника развития, и таким источником могут быть рост производительности труда, увеличение конкурентности российских компаний, создание и реализация инновационных решений в бизнесе. Все это требует от государства качественного, в действительности реального, а не декларативного улучшения регуляторных функций. В области разрешения налоговых споров в арбитражных судах требуется улучшение качества принимаемых судебных актов, их аргументированности и обоснованности, взвешенности с позиций баланса между частными и публичными интересами. Судебная практика Высшего Арбитражного Суда РФ (ВАС РФ) в целом соответствует этим требованиям и развивается в направлении гуманизации правоприменения в налоговой сфере. В качестве нескольких примеров можно привести фактический отказ ВАС РФ в применении ст. 169 Гражданского кодекса РФ (ГК РФ) с ее конфискационными возможностями к сделкам, нарушающим налоговое законодательство¹, указание в ряде дел на то, что следует оценивать «доводы налоговых органов о занижении сумм налогов на основе конкретных законодательных положений, а не таких субъективных понятий, как «недобросовестный налогоплательщик»², формирование практики об осторожном и взвешенном применении понятия «необоснованная налоговая выгода»³, ориентация на реальное возмещение налогоплательщику расходов по правовой помощи в спорах с налоговым органом⁴.

Однако с учетом дефицитности федерального бюджета на 2010 г. и последующие годы не гарантировано, что эта тенденция сохранится. Воз- 257

¹ Постановление Пленума ВАС РФ от 10 апреля 2008 г. № 22 «О некоторых вопросах практики рассмотрения споров, связанных с применением статьи 169 Гражданского кодекса Российской Федерации».

² Постановления Президиума ВАС РФ от 28 октября 2008 г. № 6272/08, 6273/08 по ОАО «Русснефть».

³ Постановление Президиума ВАС РФ от 11 ноября 2008 г. № 7410/07 по ООО «Трансмарк», Постановление Президиума ВАС РФ от 9 сентября 2008 г. № 4191/08 по ООО «Кровельный мир».

⁴ Постановление Президиума ВАС РФ от 20 мая 2008 г. № 18118/07 по ООО «Торговый дом Южной горно-химической компании».

можно усиление давления исполнительной власти на арбитражные суды в направлении принятия более «профискальных» подходов в разрешении налоговых споров. Однако такое направление развития судебной практики будет ошибочным и тупиковым, поскольку будет означать рост неопределенности в правовом положении российских компаний, что приведет не к повышению, а к снижению их конкурентоспособности по сравнению с компаниями из других стран. Таким образом, задачей ближайших лет для судебной практики ВАС РФ и всей системы арбитражных судов являются выработка и закрепление в судебной практике таких подходов в разрешении налоговых споров, которые отражали бы действительный баланс между публичными и частными интересами.

Следует отметить, что Российская Федерация традиционно не принадлежит к системе прецедентного права, и в России судебная практика не признается источником права. Однако фактически в сфере налоговых правоотношений Россия является страной прецедентного права. Это обусловлено тем, что российский законодатель по причине деградации российского парламентаризма не в состоянии адекватно отвечать на вызовы, которые возникают в сфере правового регулирования налоговых отношений. Поэтому этот вакуум заполняет судебная практика, которая выработала судебные доктрины, реально регулирующие налоговые правоотношения, но нигде не упомянутые в законодательстве о налогах и сборах, такие как добросовестность налогоплательщика, необоснованная налоговая выгода, деловая цель, осмотрительность при выборе контрагента и др. При этом с 2006 г. лидирующие позиции в этом процессе перешли от Конституционного Суда РФ к ВАС РФ, который в знаковом Постановлении Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» сформулировал основополагающие подходы фактически к правовому регулированию многих вопросов налогообложения. При этом ВАС РФ при выработке своих подходов ориентировался на законодательство и судебную практику западных стран, у которых существует развитый правовой инструментарий в соответствующей сфере. В частности, само понятие «налоговая выгода» было заимствовано из практики Европейского суда справедливости, в частности, из Решения суда от 21 февраля 2006 г. по делу C-255/02 «Халифакс плс» и другие против Национального управления таможенных и налоговых сборов Великобритании.

Таким образом, практика иностранных судов в концентрированном виде содержится в тех подходах, которые воспринял ВАС РФ в Постановлении Пленума от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды». Представляется, что практика иностранных судов отражает небезуспешный поиск баланса между публичными и частными интересами в соответствующих вопросах и уже поэтому является полезной для российских арбитражных судов как доктринальный источник в изучении налогового права.

Раздел III. Проблемы налогового права

Однако существуют ли правовые основания, по которым налогоплательщик, налоговый орган или суд могли бы ссылаться на решения иностранных судов при разрешении налоговых споров в России? Иными словами, существуют ли ситуации, когда арбитражный суд должен учесть содержание иностранного судебного акта для разрешения налогового спора, возникшего между российским налогоплательщиком и российским налоговым органом на основании отечественного законодательства о налогах и сборах? Ответ на этот вопрос должен быть положительным. Следует выделить четыре типа решений иностранных судов, вопрос об учете содержания которых может быть поставлен перед российским арбитражным судом:

1. Решения Европейского суда по правам человека.
2. Решения Европейского суда справедливости.
3. Решения национальных иностранных судов по толкованию и применению норм Конвенций об устранении двойного налогообложения.
4. Решения национальных иностранных судов по толкованию и применению правовых норм, аналогичных по содержанию нормам законодательства о налогах и сборах Российской Федерации.

Проанализируем более подробно каждый из этих видов решений иностранных судов.

1. Решения Европейского суда по правам человека

Правовой основой организации и деятельности Европейского суда по правам человека (далее – ЕСПЧ) является Европейская конвенция о защите прав человека и основных свобод от 4 ноября 1950 г. и последующие протоколы к ней (далее – Европейская конвенция). В настоящее время эти международно-правовые документы обязательны для Российской Федерации. В Федеральном законе от 30 марта 1998 г. «О ратификации Европейской конвенции о защите прав человека и основных свобод» содержится заявление о признании обязательными для Российской Федерации юрисдикции ЕСПЧ и решения этого суда. В ЕСПЧ вправе обратиться российские граждане и организации за защищкой своих прав, предусмотренных Конвенцией, в течение шести месяцев после того, как исчерпаны внутригосударственные средства защиты этих прав.

БАС РФ в Информационном письме от 20 декабря 1999 г. № С1-7/СМП-1341 «Об основных положениях, применяемых Европейским судом по правам человека при защите имущественных прав и права на правосудие» также указал на обязательность решений ЕСПЧ для арбитражных судов.

В настоящее время процессуальным механизмом реализации решений ЕСПЧ в рамках конкретного дела, разрешенного российскими арбитражными судами в противоречии с Европейской конвенцией, является ст. 311 АПК РФ, согласно которой основанием пересмотра судебных актов по вновь открывшимся обстоятельствам, в частности, является установленное ЕСПЧ нарушение положений Конвенции о защите прав

человека и основных свобод при рассмотрении арбитражным судом конкретного дела, в связи с принятием решения по которому заявитель обращался в Европейский суд.

В практике ЕСПЧ основанием для рассмотрения дел по вопросам налогообложения являются положения о защите права собственности, которые содержатся в ст. 1 Протокола № 1 от 20 марта 1952 г. к Европейской конвенции. В этой статье предусмотрено, что каждое физическое или юридическое лицо имеет право на уважение своей собственности. Никто не может быть лишен своего имущества иначе как в интересах общества и на условиях, предусмотренных законом и общими принципами международного права. Предыдущие положения не умаляют права государства обеспечивать выполнение таких законов, какие ему представляются необходимыми для осуществления контроля за использованием собственности в соответствии с общими интересами или для обеспечения уплаты налогов или других сборов или штрафов.

В силу значительной абстрактности этих положений, а также недостаточной известности практики ЕСПЧ по налоговым делам в арбитражных судах России существуют лишь единичные случаи ссылок судов на решения ЕСПЧ.

Для исправления ситуации ВАС РФ в Письме от 23 ноября 2004 г. № НА-5-11 рекомендовал ознакомиться с изданием «Путеводитель по прецедентной практике Европейского суда по правам человека» за 2002 г., которое вышло в качестве ежегодного приложения к «Бюллетеню Европейского суда по правам человека» на русском языке. Однако ситуацию в лучшую сторону это не исправило, и ссылки судей арбитражных судов на Решения ЕСПЧ являются единичными.

В частности, арбитражные суды аргументируют обоснованность восстановления пропущенного срока на обжалование решения налогового органа ссылками на Европейскую конвенцию о запрете на отказ в правосудии и на практику ЕСПЧ о недопустимости чрезмерных препятствий судебной защите (Постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 6 февраля 2007 г. по делу № А19-18593/06-33-Ф02-223/07-С1, ФАС Уральского округа от 27 февраля 2008 г. № Ф09-854/08-С2, Постановление ФАС Северо-Западного округа от 29 августа 2008 г. по делу № А42-7020/2007).

В Постановлении ФАС Поволжского округа при разрешении вопроса о компенсации расходов налогоплательщика на правовую помощь по спору с налоговым органом суд указал, что от 2 сентября 2008 г. по делу № А06-7225/07 вопрос о необходимости участия квалифицированного представителя (адвоката) в арбитражном судебном процессе в доказывании не нуждается, и согласно правоприменительной практике ЕСПЧ заявитель имеет право на компенсацию судебных расходов и издержек, если докажет, что они были понесены в действительности и по необходимости и являются разумными по количеству. Европейский суд исходит из того, что если дело велось через представителя, то предполагается, что у стороны в связи с этим возникли определенные расходы, и указанные

Раздел III. Проблемы налогового права

расходы должны компенсироваться за счет проигравшей стороны в разумных пределах.

В Постановлении ФАС Северо-Кавказского округа от 2 апреля 2007 г. по делу № Ф08-858/2007-354А суд при решении вопроса о снижении налоговой санкции указал, что, в частности, согласно практике ЕСПЧ санкции не должны подавлять экономическую самостоятельность и инициативу граждан и юридических лиц, чрезмерно ограничивать право каждого на свободное использование своих способностей и имущества для предпринимательской и иной, не запрещенной законом экономической деятельности, а также право частной собственности. В другом деле ФАС Уральского округа признал правомерным отказ налоговому органу во взыскании штрафа с предпринимателя, применяющего упрощенную систему налогообложения, но собравшему НДС в своих счетах со ссылкой, в том числе и на Решение Европейского суда по правам человека по делу «Финкельберг против Латвии» от 18 октября 2001 г.

Однако в целом эти ссылки на практику ЕСПЧ остаются самыми общими и краткими, и в них редко упоминаются конкретные решения ЕСПЧ с указанием их реквизитов, что еще раз подтверждает, что практика ЕСПЧ остается крайне малоизвестной судьям российских арбитражных судов и применяется крайне редко как источник для обоснования позиции российского суда.

Редкие исключения лишь подтверждают общее правило. Так, в Постановлении семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 25 декабря 2007 г. по делу № 17АП-7686/2007-АК суд указал, что он считает необходимым учесть выводы ЕСПЧ, изложенные в решении от 9 января 2007 г. «Интерсплав против Украины», о том, что суд не может принять аргументы об общей негативной ситуации с возмещением НДС, предупреждаемой налоговым органом (чем фактически и руководствуется налоговый орган), в отсутствие каких-либо свидетельств непосредственного вовлечения заявителя в такую пагубную практику. Другим примером является Постановление четвертого арбитражного апелляционного суда от 5 ноября 2008 г. по делу № 04АП-2739/2008, где содержится одна из самых обширных ссылок на Решение ЕСПЧ. Так, суд указал: «Как отмечено в пункте 38 Решения Европейского суда по правам человека от 9 января 2007 года № 803/02 «Интерсплав» против Украины», государство имеет большие возможности для оценки того, что составляет публичные интересы, а национальный законодательный орган – широкое усмотрение при осуществлении экономической и социальной политики. Однако такие рамки оценки не являются неопределенными, и их использование подлежит надзору со стороны институтов Конвенции. С точки зрения Европейского суда, когда у государственных органов есть информация о злоупотреблениях в системе возмещения налога на добавленную стоимость определенным субъектом, они могут принимать соответствующие меры для предотвращения или прекращения этих злоупотреблений. Суд, однако, не может принять в качестве аргумента, выдвинутого представителем государства, общую ситуацию с возмещением налога на добавлен-

ную стоимость, если отсутствуют какие-либо признаки прямого участия заявителя в таких злоупотреблениях. Из смысла приведенной правовой позиции Европейского суда по правам человека следует, что основанием для отказа налогоплательщику в возмещении налога на добавленную стоимость не может быть неправомерное поведение третьих лиц – поставщиков. Из данного решения также следует необходимость доказывания налоговыми органами, что именно налогоплательщик-заявитель умышленно использует слабости государственной контрольной функции».

Иногда на практику ЕСПЧ ссылается и ВАС РФ в отказных определениях. Например, в Определении от 6 декабря 2006 г. № 11484/06, от 19 декабря 2006 г. № 13584/06 ВАС РФ указал, что в качестве компенсации материальных и нематериальных потерь налогоплательщика от несвоевременного получения налоговой выгоды Налоговый кодекс Российской Федерации предусматривает выплату процентов за несвоевременное выполнение функций по возмещению налоговых вычетов органами Федеральной налоговой службы Российской Федерации. Соответственно отказ налоговых органов выплатить проценты в качестве компенсации за просрочку причитающихся платежей «нарушает справедливый баланс, который надлежит поддерживать между интересом частных лиц (налогоплательщиков) и интересами общества» (Постановление ЕСПЧ от 9 марта 2006 г. по делу «Акционерное общество «Эко-Эльда Авее» против Греции»).

В Определении о передаче дела в Президиум ВАС РФ от 14 октября 2008 г. № 4588/08 содержится анализ ситуации, при которой налогоплательщику было отказано в применении ставки по НДС в 0 % по причине непредоставления в налоговый орган договора поручения, указанного в ст. 165 НК РФ. Согласно этой статье в случае, если выручка от реализации товара (припасов) иностранному лицу поступила на счет налогоплательщика от третьего лица, в налоговые органы наряду с выпиской банка (ее копией) представляется договор поручения по оплате за указанный товар (припасы), заключенный между иностранным лицом и организацией (лицом), осуществившей (осуществившим) платеж. Налогоплательщик указывал на то, что требование ст. 165 НК РФ об обязанности налогоплательщика предоставить договор поручения между иностранным покупателем и лицом, осуществившим платеж за такого покупателя, незаконно, так как по сути регламентирует отношения иностранного покупателя с третьим лицом.

В Определении о передаче дела в Президиум ВАС РФ от 14 октября 2008 г. № 4588/08 содержится, по сути, поддержка позиции налогоплательщика, и, что любопытно, аргументация по непримениению явно не обоснованной нормы закона сделана посредством ссылок на практику ЕСПЧ. В этом Определении отмечается, что в соответствии с практикой Конвенции Европейским судом по правам человека право на налоговый вычет считается собственностью соответствующего лица (Постановление от 3 июля 2003 г. по делу «Буффало против Италии» и Постановление от 9 января 2007 г. по делу «Интерсплав против Украины»). Государство

Раздел III. Проблемы налогового права

обладает довольно широким усмотрением в вопросах регулирования собственности, в частности оно вправе контролировать условия использования собственности или устанавливать ограничения для обеспечения уплаты налогов, не допуская при этом нарушения имущественных прав частных лиц. Учитывая, что подобные ограничения или меры контроля могут повлечь негативные экономические последствия для прав и интересов собственника, ст. 1 Протокола 1 исходит в таком случае из требования соблюдения принципа баланса публичных и частных интересов. Согласно этому принципу для достижения публичной цели не должны избираться средства, которые бы вели к наложению чрезмерного бремени на частных лиц или устанавливали ограничения кроме тех, которые действительно необходимы.

Истребование от налогоплательщика договора поручения, который должен быть заключен между его иностранным контрагентом по договору поставки и третьим лицом, осуществляющим платеж по такому договору, фактически означает возложение на налогоплательщика обязанности обеспечить, чтобы соответствующие отношения между его контрагентом и третьим лицом, которые находятся вне контроля налогоплательщика, были оформлены исключительно договором поручения и чтобы указанный договор поручения, стороной которого он не является, был ему представлен. Принимая во внимание доказанность обществом фактов экспорта товаров и поступления валютной выручки от реализации такого товара от лица, согласованного сторонами экспортного контракта, возложение на налогоплательщика обязанности представить именно договор поручения как обязательное и необходимое условие реализации им его права на применение ставки 0 % по налогу на добавленную стоимость (НДС) и права на получение налоговых вычетов необоснованно может расцениваться как возложение на сторону дополнительного бремени и излишний формализм как в административном, так и в судебном процессе, а также вмешательство в право собственности согласно положениям Конвенции.

Если бы Президиум ВАС РФ поддержал эту позицию в формулировках определения о передаче дела в Президиум ВАС РФ, то это было бы революционным прорывом в применении практики ЕСПЧ в разрешении налоговых споров. Однако Определением Президиума ВАС РФ от 20 января 2009 г. принято решение об обращении в Конституционный Суд Российской Федерации с запросом о конституционности абзаца пятого подп. 2 п. 1 ст. 165 НК РФ, а также о выявлении конституционно-правового смысла указанной нормы. Надзорное производство № 4588/08 было приостановлено до рассмотрения запроса Конституционным Судом РФ.

Конституционным Судом РФ принято Постановление от 23 декабря 2009 г. № 20-П, которым абзац пятый подп. 2 п. 1 ст. 165 НК РФ в части, предусматривающей в качестве необходимого условия подтверждения права налогоплательщика на применение ставки 0 % по НДС при реализации товаров, вывезенных из Российской Федерации в таможенном режиме экспорта, в случае, если выручка от реализации товара (припа-

сов) иностранному лицу поступила на счет налогоплательщика от третьего лица, представление (в числе документов согласно установленному перечню) договора поручения по оплате за данный товар (припасы), заключенного между иностранным лицом и организацией (лицом), осуществлявшей (осуществившей) платеж, и тем самым не допускающей возможности представления иных доказательств фактического поступления указанной выручки на счет налогоплательщика, признан не соответствующим ст. 19 (ч. 1 и 2), 34 (ч. 1) и 57 Конституции РФ.

После рассмотрения дела в Конституционном Суде РФ Высший Арбитражный Суд в Постановлении Президиума от 2 февраля 2010 г. № 4588/08 пересмотрел судебные акты, которыми было отказано налогоплательщику в удовлетворении его заявления. Однако в тексте этого Постановления Президиума ВАС РФ уже нет ссылок на практику ЕСПЧ, а есть только ссылка к Постановлению Конституционного Суда РФ от 23 декабря 2009 г. № 20-П, в котором также таких ссылок на практику ЕСПЧ нет.

Таким образом, в настоящее время практика ЕСПЧ крайне редко применяется арбитражными судами России. Для исправления этой ситуации необходимо:

1. На уровне Постановлений Президиума ВАС РФ применять отдельные решения ЕСПЧ при разрешении конкретных дел, формируя тем самым практику такого применения. Эта рекомендация в полной мере применима и к Конституционному Суду РФ, поскольку и этот суд довольно редко ссылается на практику ЕСПЧ при разрешении налоговых споров⁵.

2. Издать информационное письмо ВАС РФ, в котором описать наиболее значимые дела ЕСПЧ по налоговым вопросам. Это тем более актуально с учетом того, что ЕСПЧ в последнее время принял два знаковых Решения по вопросам налогообложения. Во-первых, это уже упоминавшееся Решение ЕСПЧ от 9 января 2007 г. по делу «Интерсплав против Украины», в котором ЕСПЧ признал недопустимым отказ на возмещение НДС экспортерам. На это Решение ЕСПЧ уже имеются ссылки в судебно-арбитражной практике. Во-вторых, это Решение от 22 января 2009 г. по делу «Булвес» АД против Болгарии, в котором формулируются важные

⁵ Так, едва ли не единственная предметная ссылка есть в Постановлении Конституционного Суда РФ от 14 июля 2005 г. № 9-П, в котором указано, что давность привлечения к налоговой ответственности – институт, общий для правовых систем государств – участников Конвенции о защите прав человека и основных свобод. Европейский Суд по правам человека рассматривает ее как право, предоставляемое законом лицу, совершившему налоговое правонарушение, не быть преследуемым по истечении определенного срока с момента совершения деяния с тем, чтобы достигалась правовая защищенность и не подвергалось посягательствам право на защиту, которое было бы скомпрометировано, если бы суды выносили решения, основываясь на неполной в силу истекшего времени доказательственной базе (Постановление от 22 июня 2000 г. по делу «Коэм и другие против Бельгии» (Coeme and others v. Belgium)).

Раздел III. Проблемы налогового права

выводы по вопросу об ответственности налогоплательщика при нарушениях, допущенных его поставщиком (контрагентом)⁶. Выводы, содержащиеся в этих Решениях ЕСПЧ, в полной мере применимы и при разрешении налоговых споров в Российской Федерации.

2. Решения Европейского суда справедливости

Европейский суд справедливости создан в рамках Европейского Союза для разрешения налоговых вопросов между структурами ЕС, государствами – членами ЕС и налогоплательщиками ЕС. Поскольку Россия не является членом ЕС, то с формальной точки зрения юрисдикция этого суда не распространяется на Российскую Федерацию, и решения Европейского суда справедливости не могут обязатель но учитываться арбитражными судами Российской Федерации.

Однако согласно Соглашению о партнерстве и сотрудничестве, учреждающему партнерство между Российской Федерацией, с одной стороны, и Европейскими сообществами и их государствами-членами – с другой стороны, от 24 июня 1994 г. (ст. 55) предусмотрено, что стороны признают, что важным условием для укрепления экономических связей между Россией и Сообществом является сближение законодательств. Россия стремится к постепенному достижению совместимости своего законодательства с законодательством Сообщества. При этом в Соглашении прямо указано, что процесс сближения законодательств распространяется, в частности, на следующие отрасли права: предприятия и предпринимательская деятельность; банковская деятельность; бухгалтерский учет и налогообложение компаний; охрана труда; финансовые услуги; правила конкуренции; государственные закупки; охрана здоровья и жизни людей, животных и растений; защита окружающей среды; защита прав потребителей; косвенное налогообложение; таможенное законодательство; технические нормы и стандарты; законодательные и нормативные акты в области ядерной энергетики; транспорт.

⁶ В этом Решении ЕСПЧ пришел к выводу о нарушении ст. 1 Протокола № 1 к Европейской конвенции и указал, что, учитывая своевременное и полное исполнение компанией-заявителем своих обязанностей по представлению отчетности по НДС, невозможность для нее обеспечить соблюдение поставщиком его обязанностей представлять отчетность по НДС и тот факт, что никакого мошенничества в отношении системы НДС, о котором компания-заявитель знала или могла знать, совершено не было. Суд считает, что компания-заявитель не должна была нести последствия неисполнения поставщиком его обязанностей своевременного представления отчетности по НДС и в результате уплачивать НДС во второй раз, а также уплачивать пени. Суд считает, что такие требования явились чрезмерным бременем для компании-заявителя, что нарушило справедливый баланс, который должен поддерживаться между требованиями общественного интереса и требованиями защиты права собственности.

Таким образом, Российская Федерация взяла на себя международно-правовое обязательство в налоговом праве стремиться к сближению своего законодательства с законодательством ЕС. Следовательно, если законодательная база регулирования налоговых отношений в России и в ЕС для регулирования тех или иных налоговых правоотношений аналогична или подобна, что, в частности, имеет место в отношении НДС, который Россией был заимствован из Шестой директивы ЕС по НДС, то имеются уже и правовые основания для аналогичной трактовки арбитражными судами России правовых норм, аналогичных нормам, применяемым в ЕС. Такое правоприменение будет являться формой выполнения Российской Федерацией своих международно-правовых обязательств по сближению с законодательством ЕС. В научных публикациях уже анализируется применение права ЕС в практике российских судов⁷.

Поэтому не только доктринальное обращение к западным доктринальным понятиям (в частности, к понятию «налоговые выгоды», что имело место, как уже было отмечено выше, в практике ВАС РФ) может служить основанием для учета российскими арбитражными судами практики Европейского суда справедливости, но в определенных случаях провокационно может быть поставлен вопрос об обязательности учета Решений Европейского суда арбитражными судами Российской Федерации для выполнения ст. 55 Соглашения о партнерстве и сотрудничестве между Россией и ЕС от 24 июня 1994 г.

Кроме того, Конституционный Суд РФ может свободно ссылаться на практику Европейского суда справедливости в подтверждение своих выводов, что, например, сделал ЕСПЧ в решении от 22 января 2009 г. по делу «Булвес» АД против Болгарии.

В практике европейских стран, так же, как и в России, весьма актуальна проблема вычета НДС при неуплате в бюджет этого налога контрагентами. Дело в том, что в Европейском сообществе существует единое НДС-пространство между различными странами, и НДС, выставляемый компанией из одной страны, может быть принят к вычету налогоплательщиком НДС в другой стране, что создает почву для мошенничества с НДС.

В практике рассмотрения споров Европейского суда справедливости существует подход, согласно которому налогоплательщик не может нести ответственность за действия своих контрагентов, не уплативших налог в бюджет, если только он «не знал или имел разумные основания полагать, что НДС не будет уплачен» в бюджет (Решение суда от 12 января 2006 г. по делу «Оптиджен Лтд» и др. против Национального управления таможенных и акцизных сборов Великобритании», Решение суда от 11 мая 2006 г. по делу Федерации высокотехнологичных отраслей промышленности против Национального управления таможенных и акцизных сборов Великобритании).

⁷ См.: Калинichenko П. А. Право Европейского союза в практике российских судов // Закон. 2008 г. Ноябрь. С. 99–108.

Раздел III. Проблемы налогового права

Проблема осмотрительности при выборе контрагента весьма актуальна и для России. Применение принципа вины («знал или имел разумные основания полагать, что НДС не будет уплачен в бюджет») является ключевым моментом. В России в позиции ВАС РФ, выраженной в Постановлении Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53, имеется указание на то, что налогоплательщику «должно было быть известно» о нарушениях, допущенных контрагентом, в частности, в силу отношений взаимозависимости или аффилированности налогоплательщика с контрагентом. Однако тут же ВАС РФ указывает, что «налоговая выгода может быть также признана необоснованной, если налоговому органом будет доказано, что деятельность налогоплательщика, его взаимозависимых или аффилированных лиц направлена на совершение операций, связанных с налоговой выгодой, преимущественно с контрагентами, не исполняющими своих налоговых обязанностей». Таким образом, принцип вины уже не учитывается в полной мере, и ВАС РФ вводит объективный критерий – количество дефектных контрагентов у налогоплательщика или аффилированных лиц. Если таких контрагентов окажется больше половины, то следует ли, что налогоплательщику НДС по всем вычетам должно быть отказано по мотиву необоснованной налоговой выгода или должно быть отказано только по дефектным контрагентам (тогда какой смысл в указании на преимущественное количество таких контрагентов)? В целом можно сказать, что принцип вины не выдержан в судебной доктрине осмотрительности, которую предлагает использовать ВАС РФ. Любопытно, что в одном деле уже и раньше принцип вины был сформулирован ВАС РФ. Так, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 15 июля 2003 г. № 2011/03 суд признал, что НДС, выставляемый компаний в счетах-фактурах индивидуальными предпринимателями, когда они не были плательщиками НДС (в 2000–2001 гг. в связи с переводом на ЕНВД), представлен компанией к вычету необоснованно, так как компания не могла не знать, что индивидуальные предприниматели не являются плательщиками НДС.

Таким образом, больший учет практики Европейского суда справедливости в практике российских арбитражных судов позволил бы более четко применять ряд концепций, заимствованных ВАС РФ из зарубежного опыта, и добиться обеспечения баланса публичных и частных интересов в разрешении налоговых споров на «европейском уровне».

267

В практике арбитражных судов России существуют единичные ссылки на решения Европейского суда справедливости, при этом иногда судьи путают этот суд с ЕСПЧ. Так, в Постановлении ФАС Уральского округа от 27 марта 2007 г. по делу № Ф09-2109/07-С2 суд указал, что инспекцией не представлены достаточные доказательства злоупотребления налогоплательщиком правом на налоговый вычет по НДС, наличия согласованности действий всех участников расчетов за товар по созданию ими «мошеннической» схемы по изъятию части НДС с разницами в цене между первоначальной и последующих реализаций путем неуплаты НДС одним из участников расчетов за товар. Далее суд отметил, что указанные

выводы соответствуют п. 10 Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» и решению ЕСПЧ от 12 января 2006 г. № C-354/03, № C-355/03, № C-484/03 (по «карусельным» схемам). За этой датой и номером было Решение Европейского суда справедливости, а не ЕСПЧ, хотя по содержанию ссылка суда верная.

В Постановлении семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 27 июня 2007 г. по делу 17АП-4075/07-АК без прямой ссылки на Решение Европейского суда справедливости от 12 января 2006 г., тем не менее, приведена цитата из него. Суд указал, что операции, которые не имеют отношения к мошенничеству при уплате НДС, образуют реализацию товаров или услуг налогоплательщиком, действующим в качестве такового, и экономическую деятельность в значении ст. 2(1), 4 и 5(1) Шестой директивы Совета 77/388/EЭС от 17 мая 1977 г. о гармонизации законодательств государств – членов ЕС в части налогов с оборота – Единая система обложения налогом на добавленную стоимость: единообразные принципы начисления, в редакции директивы Совета 95/7/ЕС от 10 апреля 1995 г., в тех случаях, когда они отвечают объективным критериям, на которых основываются определения тех терминов, независимо от намерения торговой организации, которая участвует в той же цепи поставок, и(или) вероятности мошеннического характера другой операции в цепи, имевшей место до или после совершения операции таким налогоплательщиком, о чем последний не знал и(или) не имел возможности узнать. Не затрагивает права совершающего такие операции налогоплательщика на вычет сумм входящего НДС и тот факт, что в цепи поставок, частью которой являются такие операции, другая операция – предшествующая или последующая – имеет отношение к мошенничеству при уплате НДС, о чем такой налогоплательщик не знал и(или) не имел возможности узнать.

Таким образом, постепенно расширяется практика ссылок российских арбитражных судов на Решения Европейского суда справедливости, что можно только приветствовать. Было бы правильно, если бы ВАС РФ в своем Постановлении по конкретному делу одобрил такую ссылку. Это могло бы обогатить судебную практику российских арбитражных судов и обеспечить более адекватный поиск баланса между публичными и частными интересами в сфере разрешения налоговых споров.

3. Решения национальных иностранных судов по толкованию и применению норм Конвенций об устранении двойного налогообложения

В сентябре 2008 г. в рамках конгресса Международной налоговой ассоциации⁸ в Брюсселе обсуждался вопрос о применении решений иностранных судов в ситуации, когда национальным судом применяется

⁸ URL: www.ifa.nl

Раздел III. Проблемы налогового права

Конвенция об устранении двойного налогообложения, и в другом государстве – участнике Конвенции уже сложилась практика применения данной нормы Конвенции. В такой ситуации запрет на дискrimинацию и требования обеспечения равного применения одних и тех же положений Конвенции к компаниям разных государств на основе режима взаимности предполагает учет национальным судом решений иностранных судов. Представляется, что эта обязанность носит правовой характер, т.е. национальный суд должен принять во внимание, как спорная норма Конвенции применяется в другом государстве. Справедливости ради следует отметить, что в ряде стран учет и ссылка на иностранные судебные решения являются общей практикой (Индия, Канада); в других странах (Италия) национальные суды в своих решениях на иностранные судебные акты не ссылаются, хотя и внимательно выслушивают доводы о позиции иностранных судов.

В российской практике это направление только начинает формироваться, но требования обеспечения равенства в применении положений Конвенции требуют от российских судов учитывать применение нормы Конвенции иностранным судом. Разумеется, российский арбитражный суд не связан с позицией иностранного суда и может дать собственное толкование норм Конвенции, но в этом случае позиция суда должна быть специально мотивирована, так как она влечет отступление от принципа равенства в применении Конвенции.

4. Решения национальных иностранных судов по толкованию и применению правовых норм, аналогичных по содержанию нормам законодательства о налогах и сборах

Российской Федерации

Последняя категория решений иностранных судов – это решения по толкованию норм, которые могут быть аналогичны нормам национального законодательства. В этом случае учет иностранных судебных актов не является в правовом смысле обязательным, так как отсутствуют какие-либо предписания в международном или национальном праве по учету таких решений. Однако такие решения могут быть учтены национальным судом как доктринальный источник в толковании соответствующей нормы национального закона. Иногда в практике рассмотрения дел налогоплательщики ссылаются на иностранное правовое регулирование и судебную практику других государств как на дополнительный довод в поддержку собственной позиции, и суды выслушивают такие аргументы.

Следует отметить, что использование иностранных судебных решений различных видов может только обогатить судебную практику Российской Федерации. По этой причине юристы, которые ведут налоговые дела как со стороны налогоплательщика, так и со стороны инспекции должны по возможности ссыльаться на такие решения и предоставлять их суду.

УСТРАНЕНИЕ ДВОЙНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В СТРАНАХ ЦЕНТРАЛЬНОЙ И ВОСТОЧНОЙ ЕВРОПЫ

А. Красюков

кандидат юридических наук, преподаватель

Воронежский государственный университет

Устранение двойного международного налогообложения представляет собой сложную и многогранную проблему, убедительным свидетельством чего является вся история усилий большинства государств в поиске ее решений.

Можно выделить четыре основных этапа развития отношений по избежанию двойного налогообложения между государствами Центральной и Восточной Европы:

- 1) вторая половина XIX в. – 1913 г. (до начала Первой мировой войны);
- 2) 1919– 1945 гг.;
- 3) 1945 г. – середина 1990-х гг.;
- 4) вторая половина 1990-х гг. – настоящее время¹.

К началу первого этапа границы европейских государств приобрели определенную стабильность, что позволило активизироваться трансграничному движению финансовых ресурсов, капитала. Повышение международной экономической активности привело к появлению и значительному обострению проблемы международного двойного налогообложения и повлекло первые попытки на межгосударственном уровне решить данную проблему.

Среди первых соглашений об избежании двойного налогообложения прибыли и имущество выделяют Соглашение между Пруссией и Саксонией о прямых налогах от 16 апреля 1869/7 октября 1870 г., соглашение 1895 г. между Австро-Венгрией и Польшей, договор между Пруссией и Австрией от 21 июня 1899 г.²

К основным трудностям, специфически присущим процессу устранения международного многократного налогообложения, можно отнести:

– конфликт интересов, проявляющийся как на межгосударственном уровне (каждое государство стремится увеличить налоговые поступления в свой бюджет, а также обеспечить максимальные преимущества для своих резидентов за рубежом), так и на уровне взаимоотношений национальной государственной налоговой юрисдикции и налогоплательщика (последний, используя либеральные возможности осуществления международной экономической деятельности, имеет определенную возможность изменения своей налоговой юрисдикции, в то время как госу-

¹ См.: Погорлецкий А. И. Конвергенция национальных налоговых систем // Вестник СПбГУ. Серия 5. 2005. Вып. 2. С. 65.

² См.: Денисаев М. А. Налоговые отношения с участием иностранных организаций в Российской Федерации / отв. ред. Е. Ю. Грачева. М., 2005. С. 33.

Раздел III. Проблемы налогового права

дарство вынуждено одновременно озабочиться и созданием для него приемлемых условий ведения дел и обеспечить фискальные поступления в свой бюджет);

– ограничение налогового суверенитета государства: признавая исключительное право другого государства на взимание налогов от деятельности на своей территории, первое государство тем самым лишает себя возможности получения соответствующего фискального дохода;

– многоступенчатую процедуру принятия мер по устранению двойного налогообложения. В самом упрощенном виде она может быть представлена следующим образом. Участвуя в устранении международного многократного налогообложения, государство первоначально должно разработать приемлемые для своей налоговой системы изменения, затем согласовать их со своими партнерами и, наконец, вновь на национальном уровне обеспечить их принятие. На практике, естественно, процесс более растянут вследствие сложности организации механизма согласований и их многократности;

– поиск компромисса между финансовыми и внешнеэкономическими интересами государства. В качестве примера точек такого поиска можно назвать: желательность привлечения иностранного капитала, необходимость для этого устранения двойного налогообложения, следствие – сокращение налогов;

– обоснование целесообразности (необходимости) устранения двойного налогообложения. При этом выгода от такого устранения, как правило, удаленная и просчитываемая только теоретически, в то время как сокращение налоговой базы способно проявить себя почти моментально;

– сложности технического характера, обусловленные чрезвычайной сложностью и казуистичностью налоговых систем отдельных государств;

– разница экономического развития у разных государств³.

Если для первого этапа были характерны попытки разрешения вышеуказанных проблем путем саморегулирования процессов устранения двойного налогообложения на уровне двух государств, то второй этап характеризуется большим влиянием на данные процессы Финансового комитета Лиги Наций.

В этот период формируются основные положения теории международного налогового права и создаются базовые модели, используемые для решения проблемы внешнего двойного налогообложения. На основе доктрины «экономической привязанности» немецкого финансиста Г. Шанца, в соответствии с которой страна – источник дохода – пользовалась преимущественным правом на налогообложение доходов, полученных на ее территории, Лига Наций предложила теорию «налогооблагаемого присутствия», предполагающего создание постоянного представительства юридического лица – иностранного налогового резидента в стране – источнике доходов⁴.

³ См.: Шахмаметьев А. А. Правовой механизм устранения многократного (двойного) налогообложения // Финансовое право. 2008. № 2. С. 34.

⁴ См.: Van den Tempel A. Relief from Double Taxation. Amsterdam, 1967. P. 31–38.

Активная работа Финансового комитета привела к тому, что в период с 1922 по 1939 г. между странами Центральной и Северной Европы было заключено 69 соглашений об избежании международного двойного налогообложения,⁵ в том числе первое многостороннее соглашение – между Австрией, Венгрией, Польшей, Югославией, Румынией, Италией от 6 апреля 1922 г. Логичным завершением работы Финансового комитета явилась разработка двух модельных конвенций об избежании двойного налогообложения доходов и капитала – Мексиканской (1943 г.) и Лондонской (1946 г.).

Третий этап характеризуется разделением Европы на капиталистическую и социалистическую части. В рамках социалистической части проблема устранения двойного налогообложения ввиду государственной монополии на внешнеэкономическую деятельность несколько утратила свою актуальность. Поэтому заключение в рамках Совета экономической взаимопомощи (СЭВ) многосторонних соглашений об устранении двойного налогообложения доходов и имущества физических (1977 г.) и юридических лиц (1978 г.) не оказало значительного влияния на экономическое сотрудничество социалистических государств.

К концу третьего этапа с распадом социалистического блока государства Центральной и Восточной Европы (ЦВЕ) присоединились к Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) и стали руководствоваться разработанными ею Модельными конвенциями по избежанию двойного налогообложения (1963 и 1977 гг.). Данные конвенции были построены на доминировании принципа резидентства, что однозначно не соответствовало интересам новых европейских государств, поскольку они были потребителями инвестиций, а не инвесторами.

С усилением на четвертом этапе процесса глобализации мировой экономики обострилась конкуренция не только среди предпринимателей, но и среди государств.

Влияние налоговой конкуренции на мировую экономику, налоговое законодательство и практику его применения сложно переоценить, поскольку она предоставляет широкий выбор страны резидентства для глобальных налогоплательщиков – обладателей мобильных факторов производства (в частности, финансового капитала). Выбор налогоплательщиков зависит от степени либеральности фискальной политики в данной юрисдикции в части установления уровня налогового бремени, а также процедуры уплаты налогов и налоговой отчетности.

Тем самым международная налоговая конкуренция стимулирует государства к соперничеству суверенных налоговых юрисдикций в представляемых ими уровнях налоговых ставок, льгот, проводимом налоговом контроле, и особенно в развитии системы устранения двойного налогообложения⁶.

⁵ См.: Погорлецкий А. И. Конвергенция национальных налоговых систем. С. 69.

⁶ См.: Погорлецкий А. И. Налоговая конкуренция в современной системе мирохозяйственных связей // Финансовый мир / под ред. В. В. Иванова и В. В. Ковалева. М., 2004. Вып. 2. С. 34.

Раздел III. Проблемы налогового права

Например, в сфере косвенного налогообложения под влиянием налоговой конкуренции и при содействии Всемирной торговой организации проблему двойного налогообложения практически полностью удалось решить путем внутригосударственной корректировки налогового законодательства.

Государства ЦВЕ были существенно ограничены в возможности увеличить свою налоговую конкурентоспособность путем уменьшения налогового бремени, поскольку государствами Западной Европы была одобрена концепция борьбы с «налоговыми гаванями» как способом недобросовестной налоговой конкуренции. Программа такой борьбы разработана и реализуется под эгидой ОЭСР. Поэтому стремление присоединиться к процессу европейской интеграции существенно ограничило страны ЦВЕ в выборе средств налоговой конкуренции.

Попытки достижения компромисса в решении конфликта между национальными налоговыми юрисдикциями и устранения негативных последствий международного двойного налогообложения в области прямых налогов привели к необходимости координации налоговых политик государств и введения ими не только самостоятельных односторонних мер, но и принятия общих правил в области налогообложения.

Создание Европейского союза (ЕС) как формы организации единого экономического пространства среди прочего также имело своей целью унификацию национальных налоговых режимов и устранение двойного налогообложения.

Так, Договор о создании ЕС от 27 февраля 1992 г. закрепляет правовые положения, определяющие основные направления реформирования налогового права в европейских государствах:

- правовые основы механизма гармонизации законодательства государств-членов о косвенных налогах;
- правовые основы для введения «экологических» налогов;
- правовые основы деятельности государств – членов ЕС по устранению двойного налогообложения своих граждан внутри Союза;
- правовые основы обеспечения равных условий конкуренции в «общем рынке» в случае возникновения несоответствий между законодательством или административными предписаниями государств-членов⁷.

В области налоговой политики институты Союза определили следующие цели:

- не допустить замены упраздненных таможенных барьеров другими ограничениями налогового характера;
- продвинуться в решении проблемы избежания двойного налогообложения и уклонения от уплаты налогов;
- заложить единые правовые основы регулирования налогов в государствах – членах ЕС. Создать в перспективе единую систему норм, регу-

273

⁷ См.: Толстопяченко Г. П. Наловое право Европейского союза // Европейское право. Право Европейского союза и правовое обеспечение защиты прав человека : учеб. / отв. ред. Л.М. Энтин. М., 2005. С. 234.

лирующих общеевропейские налоги, составляющие основные источники формирования бюджета ЕС⁸.

Следует отметить, что унификация европейских налоговых систем представляет собой сложный длящийся процесс расщепления налогового суверенитета в рамках которого:

- продолжается процесс разграничения полномочий в области налогов между государствами и институтами ЕС, в основе которого просматриваются начала налогового федерализма;
- расширяется компетенция ЕС в сфере прямого налогообложения;
- укрепляется судебная система ЕС, предусмотренная указанным Договором. Это приводит, с одной стороны, к увеличению количества судебных решений в области налогов, а с другой – к увеличению числа противоречий в этих решениях. Одновременно сохраняется большое влияние судебной практики на развитие налогового права ЕС⁹.

Иными словами, в ЕС происходит активная передача налогового суверенитета в пользу Союза. Наблюдается и ряд новых процессов:

- рост влияния на национальные законодательства постановлений Европейского суда справедливости, которые предлагают толкование общих принципов Договора об образовании Европейского сообщества;
- давление со стороны стран-участниц, приводящее к устраниению межгосударственной налоговой конкуренции;
- активная роль Комиссии ЕС в решении вопросов применения правил предоставления государственной помощи;
- претензии Комиссии ЕС на право ведения переговоров о соглашениях в целях избежания двойного налогообложения¹⁰.

Однако указанные выше процессы унификации европейских национальных налоговых режимов происходят на условиях, выработанных западноевропейскими государствами, и преимущественно ориентированы на создание внутри ЕС единого налогового режима. Взаимодействие с другими государствами, в том числе и в сфере устраниния двойного налогообложения, традиционно производится государствами – членами ЕС самостоятельно, как правило, путем заключения двухсторонних соглашений.

Проанализировав существующие договорные отношения России со странами ЦВЕ в области избежания двойного налогообложения, можно сделать вывод, что все вышеуказанные соглашения базируются на Модельной конвенции ОЭСР.

Координация налогообложения государств ЦВЕ и России, имея своей целью определение взаимоприемлемых условий сосуществования различ-

⁸ См.: Толстопятенко Г. П. Налоговое право Европейского союза. С. 231.

⁹ См.: Толстопятенко Г. П. Тенденции развития налогового права ЕС // Финансовое право. 2004. № 10. С. 53.

¹⁰ См.: Хамакерс Х. Тенденции развития налогообложения в Европе // Налоговед. 2004. № 10. С. 65, 66.

Раздел III. Проблемы налогового права

ных налоговых юрисдикций и реализации фискальных претензий в отношении объектов международной экономической деятельности, осуществляется в соответствии с определенными принципами и создает основу для последующей юридической формализации согласованных правил.

Основным принципом международного налогообложения, развивающегося в русле международной координации и предотвращения (минимизации) негативных последствий его многократности, является принцип недискриминации, который имеет два аспекта:

- налоговая нейтральность в отношении экспорта и импорта капитала;
- национальная беспристрастность.

Данный принцип можно рассматривать в качестве развития концепции беспристрастности международного налогообложения. Согласно этой концепции международное налогообложение не будет оказывать пагубного влияния на развитие мировой экономики и национальных хозяйств, если оно осуществляется на основе правил, целями которых являются минимизация налоговых факторов при принятии решений в международной хозяйственной деятельности, исключение ущемления (дискриминации) либо, наоборот, поощрение отдельных видов деятельности посредством различных налоговых инструментов, придание приоритета коммерческим (а не фискальным) расчетам в планировании международной экономической деятельности¹¹.

Для установления связи лица с государственной налоговой юрисдикцией Россия и страны ЦВЕ используют критерии, сформулированные в Модельной конвенции ОЭСР, хотя в соглашениях, заключенных Россией до 1995 г., используется термин «лицо с постоянным местопребыванием в договаривающемся государстве», а в последующих – «резидент». Однако оба используемых термина основаны на одинаковых признаках, сформулированных ОЭСР в Модельной конвенции.

В отношении налоговых платежей, подпадающих под действие международных соглашений, и страны ЦВЕ, и Россия используют методы устранения двойного налогообложения, предусмотренные Модельной конвенцией об избежании двойного налогообложения доходов и капитала (1963 и 1977 гг.), принятой ОЭСР. Однако если Россия последовательно во всех соглашениях использует метод кредитования, то европейские страны – различные сочетания всех имеющихся методов устранения двойного налогообложения, что может усложнить унификацию методов в общеевропейском масштабе.

Подобное единство мнений в выборе принципов и методов построения отношений по устранению двойного налогообложения не исключает определенных проблем в отношениях ЦВЕ и России:

1) некоторые государства ЦВЕ (Латвия, Эстония) до настоящего времени не имеют действующих соглашений с Россией в сфере избежания двойного налогообложения;

¹¹ См.: Шахмаметьев А. А. Правовой механизм устранения многократного (двойного) налогообложения. С. 33.

- 2) ни одно государство ЦВЕ не включило в соглашения обязательства об оказании помощи по взиманию налогов и т.п.;
- 3) ни одно из действующих соглашений не содержит положений о порядке налогообложения электронной коммерции.

Сложившаяся в государствах на протяжении прошлого века система правового регулирования традиционно включает в себя два уровня: а) внутригосударственный; б) международный. При этом каждое государство в силу своего суверенитета свободно в формировании международно-правового компонента своей правовой системы.

Однако государства ЦВЕ, присоединившись к ЕС, тем самым создали третий уровень в своей системе правового регулирования – надгосударственный. Данный уровень, эволюционируя от Римского договора к Маастрихтскому, от Маастрихтского договора к Лиссабонскому, трансформировался из рекомендательного в полноценный уровень европейской системы правового регулирования.

С приобретением ЕС права заключать международные договоры, обязательные для всех государств-членов, представляется вполне вероятным заключение соглашений об избежании двойного налогообложения органами ЕС под предлогом достижения целей договоров о ЕС и о его функционировании. Данный шаг, с одной стороны, позволит унифицировать национальные налоговые режимы европейских государств и в отношении налогообложения нерезидентов, а с другой – полностью лишит государства ЦВЕ всех средств борьбы в межгосударственной налоговой конкуренции.

В целях полной унификации режима устранения международного двойного налогообложения между ЕС и Россией осталось единообразно решить следующие вопросы:

1. Возможность налогообложения дивидендов у источника выплат, ограничение подобного налогообложения. В подавляющем большинстве конвенций налоговая ставка, взимаемая у источника, колеблется от 5 до 10 %. Ее размер зависит от размера доли в уставном капитале (от 10 до 100 %) и стоимости доли (около 100 000 дол. США).

276 2. Возможность налогообложения процентов и роялти у источника выплат. В большинстве соглашений такая возможность не предусмотрена. Однако четверть государств – членов ЕС предусматривает такую возможность в своих соглашениях с Россией, ограничивая размер налоговой ставки пределом от 5 до 10 %.

3. Перечень наемных работников, доходы которых облагаются только в государстве резидентства.

4. Методы устранения двойного налогообложения применительно к каждому виду дохода.

5. Возможность освобождения государства и его институтов от налогообложения доходов у источника выплат в другом государстве и т.д.

Р а з д е л III. Проблемы налогового права

6. Налогообложение трансграничного электронного бизнеса. Для этого необходимо выработать специальные принципы, поскольку развитие электронной коммерции затрудняет определение налогового резидентства юридических лиц, а также усложняет классификацию постоянного представительства дистанционного продавца цифровых продуктов в зарубежной стране – источнике доходов¹².

¹² См.: *Погорлецкий А. И.* Конвергенция национальных налоговых систем. С. 71.

**РЕШЕНИЯ МЕЖДУНАРОДНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ И ИХ ОРГАНОВ
И НАЦИОНАЛЬНОЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО
РЕСПУБЛИКИ КАЗАХСТАН:
ПРАВОВАЯ ОСНОВА И СООТНОШЕНИЕ**

Е. Порохов

кандидат юридических наук

НИИ финансового и налогового права

6 октября 2009 г. Премьер-министр Республики Казахстан обратился в Конституционный Совет Республики Казахстан за официальным толкованием ст. 4 Конституции Республики Казахстан.

В обращении указывалось, что 6 октября 2007 г. в г. Душанбе государствами – участниками Таможенного союза (Республикой Беларусь, Республикой Казахстан и Российской Федерацией) был подписан Договор о Комиссии Таможенного союза, который ратифицирован Законом Республики Казахстан от 24 июня 2008 г. № 45-IV (далее – Договор). В соответствии со ст. 7 Договора Комиссия таможенного союза в пределах своих полномочий принимает решения, имеющие обязательный характер для Сторон по Договору. Договор вступил в силу, и Комиссия Таможенного союза правомочна принимать такие решения.

В настоящее время в рамках закрепления полномочий и процедур Комиссии Таможенного союза рассматривается вопрос о способе реализации на территориях государств – участников Договора решений Комиссии Таможенного союза, имеющих обязательный характер для Сторон по Договору.

Премьер-министр Республики Казахстан просил Конституционный Совет Республики Казахстан дать официальное толкование норм ст. 4 Конституции РК в части распространения установленного данной нормой приоритета ратифицированных Республикой международных договоров перед ее законами и непосредственности их применения на решения международных организаций и их органов, образуемых в соответствии с такими договорами.

Названная проблема правовой основы и соотношения международных нормативных правовых актов и национального законодательства РК не нова для теории и практики казахстанского права. Периодически этот вопрос поднимается и обсуждается представителями науки и практики. Общепризнанной является точка зрения о том, что международные договоры, ратифицированные Казахстаном, имеют приоритет перед национальным законодательством РК, но должны основываться на Конституции РК и соответствовать ее нормам.

Однако в такой плоскости, как был сформулирован запрос Премьер-министра РК применительно к прочим международным правовым актам международных организаций и их органов, вопрос еще так широко не об-

Раздел III. Проблемы налогового права

суждался и не получил своего окончательного разрешения, как в случае с международными договорами. В связи с этим разрешение этого вопроса, исходя из действующих конституционных норм РК, представляет не только практический, но и теоретический интерес.

В ст. 8 своей Конституции Республика Казахстан провозглашает, что она уважает принципы и нормы международного права, проводит политику сотрудничества и добрососедских отношений между государствами, их равенства и невмешательства во внутренние дела друг друга, мирного разрешения международных споров, отказывается от применения первой вооруженной силы.

В развитие указанного конституционного положения Казахстан как субъект международного права признает действие на своей территории международно-правовых актов в качестве самостоятельных источников (форм) своего права. Так, согласно п. 1 ст. 4 Конституции РК, действующим правом в Республике Казахстан помимо прочего также являются нормы международных договорных и иных обязательств Республики.

Международно-правовой акт определяется в литературе как порождающее международно-правовые последствия действие субъектов международного права, совершенное в установленном ими порядке и зафиксированное в определенной форме, отражающей их намерение облечь результаты этого действия именно в данную форму¹.

В свою очередь, международно-правовые акты делятся на нормативные и индивидуальные. Источниками права в Республике Казахстан признаются нормативные международно-правовые акты, которые могут быть разделены на нормативные международные договоры государств (международные договорные обязательства) и нормативные решения международных организаций, которые являются общеобязательными для государств – участников этих организаций (иные (членские, союзные) международные обязательства).

Самой распространенной и часто используемой в отношениях между государствами формой международно-правового акта является международный договор.

Понятие «решение международных организаций», равно как и понятие «иное международное обязательство Республики Казахстан», не определено в Конституции РК и иных законодательных актах Казахстана. Однако содержащиеся в Законе РК «О международных договорах» понятия «международный договор» и «заключение международного договора» позволяют распространять правовой режим международного договора как международного договорного обязательства Республики Казахстан на иные международные обязательства Республики, возникающие не из непосредственно договора.

¹ См.: Международное право : учебник для студентов вузов / [Ашавский Б. М. и др.]; под ред. А. А. Ковалева, С. В. Черниченко. 3 изд., испр. М. : Омега-Л, 2008. С. 78.

Международный договор Республики Казахстан определен в законодательстве РК как международное соглашение, заключенное Республикой Казахстан с иностранным государством (иностранными государствами) или с международной организацией (международными организациями) в письменной форме и регулируемое международным правом независимо от того, содержится такое соглашение в одном документе или в нескольких связанных между собой документах, а также независимо от его конкретного наименования (пп. 8 ст. 1 Закона РК «О международных договорах»).

Международные договоры Республики Казахстан заключаются, выполняются, изменяются и прекращаются в соответствии с Конституцией РК общепризнанными принципами и нормами международного права, положениями самого международного договора, Венской конвенцией о праве международных договоров, Законом РК «О международных договорах» и иными законодательными актами Республики Казахстан.

По императивному требованию п. 4 ст. 4 Конституции РК, все международные договоры, участником которых является Республика, публикуются. Официальное опубликование нормативных правовых актов, касающихся прав, свобод и обязанностей граждан, является обязательным условием их применения.

Кроме того, для придания международным договорам с участием Казахстана юридической силы в части определения их соотношения в иерархии источников (форм) действующего права и придания им приоритета перед законами Республики Казахстан Конституция РК 1995 г. устанавливает обязательное требование к ратификации международных договоров.

Международные договоры, ратифицированные Республикой, согласно п. 3 ст. 4 Конституции Республики Казахстан, имеют приоритет перед ее законами.

Ратификация (утверждение, принятие и присоединение) также определена законодательно в пп. 13 ст. 1 Закона РК «О международных договорах» как международный акт, совершаемый на основании соответствующего нормативного правового акта, посредством которого Республика Казахстан выражает в международном плане свое согласие на обязательность для нее международного договора.

Таким образом, по Конституции Республики Казахстан 1995 г., ратификация (утверждение, принятие, присоединение) определенных законом международных договоров является непременным условием придания им приоритета в действии и применении перед нормами национальных законов.

Соответственно, решения международных организаций, участником которых является Республика Казахстан, представляют собой международные нормативные правовые акты, предварительно санкционированные Казахстаном в виде заключенного и ратифицированного международного договора или подлежащие последующему санкционированию в

Раздел III. Проблемы налогового права

виде присоединения и (или) ратификации каждого из таких актов в зависимости от процедуры их принятия.

Решения международных организаций, участником которых является Республика Казахстан, могут носить как обязательный, так и рекомендательный характер для государств – участников международной организации.

В случае заключения и ратификации государством международного договора об учреждении международной организации, создании ее органов и наделении их полномочиями на принятие обязательных для государств-участников решений нормативно-правового характера, такие решения носят характер предварительно санкционированных государствами – участниками международных нормативных правовых актов, являющихся разновидностью иных, вытекающих из международных договоров, обязательств государства.

Решения органов международных организаций реализуются (используются, исполняются, соблюдаются, применяются) субъектами правоотношений, которым они адресованы, в форме и способами, предусмотренными законодательством государства-участника, если иная форма или способ не предусмотрены самим решением международной организации или международным договором.

Все действующие международные договоры с участием Республики Казахстан, по императивному требованию нормы п. 3. ст. 4 Конституции РК, применяются непосредственно, кроме случаев, когда из международного договора следует, что для его применения требуется издание закона.

Другими словами, международные договоры Республики Казахстан имеют прямое действие на всей территории Казахстана, за исключением предусмотренных самими международными договорами случаев, когда для их применения требуется издание специального закона договаривающимся государством.

Непосредственную реализацию норм международных договоров осуществляют субъекты урегулированных нормами международных договоров правоотношений, а также субъекты правоприменительной деятельности государства (уполномоченные государственные органы и суды). В связи с этим в тексте самого международного договора может быть прямо предусмотрено, какие отношения он непосредственно урегулирует и каким субъектам адресован для реализации его норм.

В то же время на практике часто возникают ситуации, когда прерогативу применения международных налоговых договоров присваивают себе исключительно органы государственной власти. Так, с 1999 до 2009 г. существовала официальная практика так называемого администрирования международных договоров. В соответствии с утвержденными Приказом министра финансов Республики Казахстан от 3 октября 2002 г. № 469 «Правилами администрирования международных договоров об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доход и капитал (имущество), заключенных Респуб-

ликой Казахстан» (далее – Правила), налогоплательщику необходимо было предварительно обратиться в налоговый орган с заявлением на применение положений международного договора (раздел 13 Правил). В рамках осуществляемого налоговыми органами администрирования международных договоров решался вопрос о применении или неприменении к налогоплательщику его положений с учетом соответствия поданных документов требованиям Правил, не содержащихся в самих международных договорах.

Указанные Правила утратили силу с 1 января 2009 г. на основании Приказа министра финансов Республики Казахстан от 9 января 2009 г. № 5 «О признании утратившими силу некоторых нормативных правовых актов». Однако до утраты ими юридической силы они применялись и будут применяться налоговыми органами и судами к отношениям, возникшим и существовавшим до 1 января 2009 г.

И хотя для непосредственного применения большинства международных налоговых договоров не требуется издания специальных законов и иных нормативных правовых актов, тем не менее, прямая и непосредственная реализация положений международных договоров осложнена требованиями налоговых органов к налогоплательщикам о необходимости получения предварительного согласия или разрешения налогового органа на использование положений международных договоров в части реализации ими своих прав по нему.

В ряде случаев такими актами государственных органов устанавливаются дополнительные требования к субъектам налоговых правоотношений, которые не предусмотрены в самих международных договорах по вопросам налогообложения и не учитывают требований законодательства иностранных государств (см., например, п. 9 и 10 Правил). В связи с этим сами налогоплательщики лишаются возможности непосредственной реализации положений международного договора и своих прав по нему без специального на то акта правоприменения налогового органа, носящего, по сути, разрешительный характер в соответствии с новыми нормативными требованиями специальных внутренних Правил администрации международных договоров.

282 Сложившуюся практику применения норм международных договоров нельзя признать обоснованной, поскольку в таком случае нейтрализуется декларируемая нормами международных договоров и внутреннего налогового законодательства РК непосредственность применения норм международных договоров всеми субъектами права, чьи отношения регулируются такими договорами. Хотя именно об этом и говорится в соответствующих статьях международных налоговых договоров, определяющих предмет их правового регулирования и субъектов регулируемых отношений.

На наш взгляд, подобная проблема в практике реализации норм международных налоговых договоров в какой-то степени обусловлена некорректным употреблением законодателем в Налоговом кодексе РК и других законодательных актах Республики Казахстан термина «приме-

Раздел III. Проблемы налогового права

нение международного договора» даже к тем субъектам урегулированных международным договором правоотношений, которые не являются государственными органами.

Употребление законодателем термина «применение международного договора» может вводить в заблуждение относительно субъектов и характера такой деятельности, поскольку, согласно традиционному пониманию категории «применение права» в теории права, «правоприменительная деятельность (в отличие от других форм реализации права, в которых участвуют самые различные субъекты права – физические и юридические лица) может осуществляться уполномоченными на то государственными органами и должностными лицами»².

Соответственно, при буквальном понимании использованного законодателем термина «применение» все остальные субъекты налогового права, кроме налоговых органов и их должностных лиц, лишены возможности реализовывать свои права и обязанности по международному договору в иных формах (использование, исполнение, соблюдение). Очевидно, что при таком толковании непосредственность реализации положений международных налоговых договоров нейтрализуется необходимостью предварительного осуществления правоприменительной деятельности уполномоченными государственными органами и их должностными лицами.

В целях устранения расхождения в использовании и понимании категории «применение права» в законодательстве и в теории права применительно к международным договорам законодателю целесообразно заменить термин «применение» термином «реализация» международных договоров в тех случаях, когда нормы международных договоров адресуются непосредственно и к негосударственным субъектам правоотношений.

Следует также отметить, что предварительное санкционирование государством – участником международной организации международного договора об учреждении международной организации, создании ее органов и наделении их полномочиями на принятие обязательных нормативных решений для государств – участников международной организации в предусмотренной для этого международным договором или регламентами процедурой означает отсутствие необходимости последующей ратификации (утверждения, присоединения) каждого решения международной организации, принятого позднее.

Так, согласно ст. 7 Договора о Комиссии Таможенного союза, Комиссия в пределах своих полномочий принимает *решения, имеющие обязательный характер для Сторон*; может принимать рекомендации, не носящие обязательного характера; устанавливает также порядок принятия решений Комиссии Таможенного союза, не предусматривающий их последующей ратификации государствами-участниками или принятия внутренних законов для их применения.

² Марченко М. Н. Теория государства и права. М. : ТК Велби : Проспект, 2008. С. 608.

Публичные финансы и налоговое право: ежегодник

В соответствии со ст. 8 Договора решения Комиссии, имеющие обязательный характер, вступают в силу не раньше, чем через месяц со дня их официального опубликования и не предусматривают прохождения каких-либо дополнительных внутренних процедур для их принятия, вступления в законную силу и последующего действия на территориях государств – участников международной организации.

Учитывая отсутствие в п. 1 ст. 72 Конституции РК конституционной процедуры предварительного конституционного контроля за нормативными решениями международных организаций вследствие отсутствия необходимости их ратификации, указанные нормативные решения международных организаций, тем не менее, могут выступать предметом последующего конституционного контроля на соответствие их норм Конституции РК.

Как нормативные правовые акты, решения международных организаций, участником которых является Республика Казахстан, должны соответствовать Конституции РК, и в случае установления фактов их несоответствия Конституции РК могут быть впоследствии, после их принятия, признаны неконституционными по обращениям судов в порядке, предусмотренном ст. 78 и п. 2 ст. 72 Конституции РК.

Таким образом, исходя из содержания конституционных норм Республики Казахстан, можно сделать следующие выводы:

- Содержащиеся в действующем праве Республики Казахстан понятия «международный договор» и «заключение международного договора» (пп. 8 и 6 ст. 1 Закона РК «О международных договорах») позволяют признать решения международных организаций, членом которых является Республика Казахстан, разновидностью иных международных обязательств Республики Казахстан и распространить на них действие норм о международных договорных и иных обязательствах с участием Казахстана.

- Решения международных организаций, участником которых является Республика Казахстан, представляют собой международные индивидуальные или нормативные правовые акты, предварительно санкционированные Казахстаном в виде заключенного и ратифицированного международного договора или подлежащие последующему санкционированию в виде присоединения и (или) ратификации каждого из таких актов в зависимости от процедуры их принятия.

Решения международных организаций, участником которых является Республика Казахстан, могут носить как обязательный, так и рекомендательный характер для государств – участников международной организации.

- В случае заключения и ратификации государством международного договора об учреждении международной организации, создании ее исполнительных органов и наделении их полномочиями на принятие обязательных для государств-участников решений нормативно-правового характера, не предусматривающих своей дополнительной ратификации и издания внутренних законов, такие решения носят характер предварительно санкционированных государствами-участниками международ-

Раздел III. Проблемы налогового права

ных нормативных правовых актов, являющихся разновидностью иных, вытекающих из международных договоров, обязательств государств.

• Решения органов международных организаций реализуются (используются, исполняются, соблюдаются, применяются) субъектами, которым они адресованы (в том числе негосударственным), в форме и способами, предусмотренными законодательством каждого государства-участника, если иная форма или способ не предусмотрены самим решением международной организации или международным договором.

• Как разновидность международных правовых актов, обязательные решения международных организаций, участником которых является Республика Казахстан, имеют приоритет перед законами Республики Казахстан и подлежат непосредственному применению, за исключением случаев, когда из международного договора или решения международной организации с участием Казахстана следует, что для их приоритетного применения на территории государства требуются их ратификация и (или) издание закона.

Непосредственность применения решений международных организаций означает их непосредственное действие на территориях государств – участников международной организации и непосредственную реализацию их правовых норм всеми субъектами урегулированных этими решениями отношений (включая негосударственных субъектов). При непосредственном применении и иной реализации норм международных договоров не требуется издания какими-либо государственными органами дополнительных нормативных правовых актов и получения субъектами правоотношений каких-либо дополнительных разрешений уполномоченных органов в индивидуальном порядке на применение правовых норм международных договоров.

• Как нормативные правовые акты, решения международных организаций, участником которых является Республика Казахстан, должны соответствовать Конституции РК, и в случае установления фактов их несоответствия Конституции РК могут быть впоследствии, после их принятия, признаны неконституционными в порядке, предусмотренном ст. 78 и п. 2 ст. 72 Конституции РК.

5 ноября 2009 г. состоялось оглашение нормативного постановления Конституционного Совета Республики Казахстан по рассмотрению обращения Премьер-министра Республики Казахстан об официальном толковании норм ст. 4 Конституции в части распространения установленного данной нормой приоритета ратифицированных Республикой международных договоров перед ее законами и непосредственности их применения на решения международных организаций и их органов, образуемых в соответствии с такими договорами, в частности, на решения Комиссии Таможенного союза, созданной в соответствии с Договором о Комиссии Таможенного союза от 6 октября 2007 г., ратифицированного Казахстаном 24 июня 2008 г.

Публичные финансы и налоговое право: ежегодник

Конституционный Совет Республики Казахстан пришел к выводу, что «решения международных организаций и их органов, образуемых в соответствии с международными договорами, в том числе Комиссии Таможенного союза, по общему правилу имеют приоритет перед ее законами и могут применяться непосредственно. В случае коллизии между таким решением и законодательством Республики действует решение международной организации до преодоления такой коллизии.

Вместе с тем Конституционный Совет Республики Казахстан указал, что не могут применяться непосредственно и, соответственно, иметь приоритет перед национальным законодательством Республики Казахстан решения международных организаций и их органов, ущемляющие конституционные права и свободы человека и гражданина, а также нарушающие положения Конституции о распространении суверенитета Республики на всю ее территорию и недопустимости изменения установленных Конституцией унитарности, территориальной целостности государства и формы правления Республики³.

³ URL: <http://www.constcouncil.kz/rus/news/?cid=0&rid=528>

Р а з д е л IV
ПРОБЛЕМЫ ФИНАНСОВО-ПРАВОВОГО
РЕГУЛИРОВАНИЯ СТРАХОВАНИЯ
И БАНКОВСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

THE LEGAL FOUNDATIONS OF FINANCIAL STABILITY IN POLAND.
THE NEW EU ARCHITECTURE OF FINANCIAL SAFETY NET

A. Jurkowska-Zeidler

Dr hab., Professor

University of Gdańsk

I. Introduction

The approach to financial stability in Europe is a major factor in the construction of the single market. Financial integration is facilitated by the regulatory framework defined by the EU policy, financial sectors directives and by the single currency for 16 states. Another essential precondition of financial integration is a high degree of convergence of the supervisory function, which is still on the domestic level in the hands of national governments. Financial market integration can be defined as a situation where there are no sources of discriminating conflict between financial institutions with regard to accessing or investing capital, particularly as a result of their geographical origin¹. The achievement of financial market integration implies the removal of the obstacles preventing financial institutions to use the freedom of establishment and the freedom to provide financial services in an expanded market; it also allows the development of common rules, practices and standards for all participants and service providers.

The latest global financial crisis has become the most serious challenge _____ and crucial test for the Central and Eastern European countries after they **287** had completed the process of post-socialist transformation and become EU _____ members. The negative impact of the recession on their most important international partners multiplied their own tensions and imbalances which – in some cases – have led to a dramatic decline of the GDP and serious cut-backs in public spending and personal incomes².

¹ See: The integration of Europe's financial markets. Monthly Bulletin. ECB. October 2003.

² Financial Crisis in Central and Eastern Europe / eds. G. Gorzelak, Ch. Goh. Warszawa, 2010.

The situation within the group of the Central and Eastern European countries is far from uniform. On the one hand there is Poland – the only economy in the EU to register positive economic growth in 2009, and on the other there is Ukraine, the Baltic Republics, Romania and Hungary, all of which suffered severe downturns. Also, the anti-crisis policies implemented in particular countries were strongly differentiated.

Bearing in mind all these differences, one might say that the New EU Member States, on the whole, have confronted the challenges of the crisis bravely and effectively due to their still great adaptability and flexibility of both the political elites and societies.

What has made the difference in terms of a country's response to the crisis has been the quality of its economic policies and institutions. In this regard, Poland stands out. Indeed, during the recent financial crisis, sound macroeconomic, financial management and strong legal foundations for financial stability allowed Poland to emerge relatively safe.

In general, then, the lesson from the global crisis is clear: it is good policies and strong institutions that matter.

II. Financial safety net

The key feature of the evolving Financial Safety Net is to establish an effective legal framework for the prevention and resolution of financial crises. So, with an appropriate and effective financial safety net in place, confidence tends to be greater and the onset of financial crises less likely than otherwise.

There is no generally accepted definition of the key elements of the financial safety net. A narrow definition is limited to deposit insurance and a lender-of-last-resort function, while a more widely accepted one includes (at least) three elements, adding the prudential regulatory and supervisory framework to the previous components. In that meaning the three key elements of Financial Safety Net are: supervisory authorities, deposit guarantee schemes and central banks as Lenders of Last Resort. It must be noted that the theoretical literature argues that financial safety net provisions can lead to moral hazard and greater risk-taking. For example, risk-insensitive deposit insurance lowers depositors' incentives to monitor bank risks³.

Institutional architecture of Financial Safety Net in Poland is created by:

- The National Bank of Poland (*Narodowy Bank Polski*; NBP) which is a central bank and fulfils the role of the Lender of Last Resort, also defined as Emergency Liquidity Assistance. The role of the NBP consists of providing discretionary liquidity supply to a single bank or the entire banking system in response to an unfavourable shock leading to an extraordinary increase in the demand for reserve money, which cannot be met by other sources.

³ Boot A., Thakor A. Bank regulation, reputation and rents : theory and policy / eds. C. Mayer and X. Vives // Capital Markets and Financial Intermediation. Cambridge, 1993.

Р а з д е л IV. Проблемы финансово-правового регулирования...

- The Financial Supervision Commission (*Komisja Nadzoru Finansowego*; KNF), which is a Single Financial Supervision Authority and comprises banking supervision, pension supervision, insurance supervision, capital market supervision, supervision over electronic money institutions and supplementary supervision of credit institutions, insurance undertakings and investment firms in a financial conglomerate; it fulfils three basic supervisory functions: the licensing, regulatory, and audit and administrative ones.
- The Bank Guarantee Fund (*Bankowy Fundusz Gwarancyjny*; BGF), which is an institution managing the deposit guarantee scheme. The BGF's mission is to protect deposits accumulated at the banks covered by the Polish scheme, to support the safety and stability of banks and to increase confidence in the banking system in Poland.

Sometimes, the Ministry of Finance – the main institution regulating the financial system – also participates in the action of the Polish Financial Safety Net. Moreover, the government, which is referred to as the “Owner of Last Resort,” may directly inject the capital into a bank or the entire banking system where a systemic crisis threatens. However, the government’s involvement in crisis management is usually not formalised.

It must be emphasised that with a view of ensuring efficient function of the safety net institutional architecture which guards the financial system from financial crises, all its parts must cooperate at particular crisis management stages. So the design of the Polish financial safety net also includes several links between institutions of Safety Net. For example Financial Stability Committee which is composed of the Minister of Finance (as Chairman); the NBP President; and the Chairman of the Financial Supervision Commission (FSC). The Committee is to pursue the objective defined as fostering and protecting the stability of the national financial system through the exchange of information, opinions and assessments of the situation in the financial system in the country and abroad, and the coordination of activities in this area.

The changes in the financial markets, and in particular the latest global financial crises, have triggered a debate about the need to reform the international and European institutional and legal framework for preserving financial stability, prevention and resolution of financial crises in the future.

The European Union has to consider more carefully the threats of financial crises to the financial market safety and stability, to propose better incentives to avoid such crises, and to gather three key elements of Financial Safety Net: central banks as Lenders of Last Resort, supervisory authorities and deposit guarantee schemes. The financial stability is a public good which should be under the protection of all European Union Member States, so at present it is the main aim of policy-makers as well as national central banks, the European Central Bank and supervisors policy. The key feature of the evolving “Financial Safety Net” is to establish an effective legal framework for the macro- and micro prudential supervision of the financial system and now system of cross-border crisis management in the banking sector.

The recent global crisis has laid bare some troubling weaknesses in the EU institutional framework for preserving financial stability. As the European Union is working now to reshape its institutions making them stronger, more resilient, and better able of crisis prevention and management – these weaknesses must be repaired.

Indeed, it is a historic opportunity to create on the EU level the European institutions for financial stability needed to deliver success for many decades to come. And that it is the main message today: in the wake of the crisis the European integration must accelerate and not slow down. The crisis has been a setback but the benefits of integration are beyond doubt. So now it is the time to take the European Financial Safety Net to the next, higher level.

III. Financial stability

Financial stability plays a crucial role in the financial system and in the economy as a whole, as the global crisis has showed. And with an increasing number of financial institutions now active in one or more countries or continents, global financial stability has become even more important.

Complex to define, financial stability should not be seen only from the perspective of avoiding financial crises. Financial stability also has a positive dimension. What it means is that financial stability can be defined as a condition in which the financial system – comprising financial intermediaries, markets and market infrastructures – is capable of withstanding shocks and the unraveling of financial imbalances, thereby mitigating the likelihood of disruptions in the financial intermediation process which are severe enough to significantly impair the allocation of savings to profitable investment opportunities⁴. Understood in this way, financial system stability is a situation when the financial system performs all of its functions in a continuous and effective way, even when unexpected and adverse disturbances occur on a significant scale.

Maintaining the stability of the financial system is of particular importance from central banks' perspective. This is due to the fact that financial system stability is closely related to the primary task of the central bank, namely maintaining price stability.

2010. Выпуск 1

290

Central banks have a strong and natural interest in the safeguarding of financial stability. This is in particular because financial institutions, notably banks, are issuers of by far the largest component of the money stock. It is equally because a stable and sound financial system is needed for an effective transmission of monetary policy and for the smooth operation of payment systems⁵. A robust financial system is therefore beneficial to the implementation of the main policy objective of the central bank – maintaining price stability which creates the foundations for long-term economic growth.

⁴ Financial Stability Report. ECB. 2009. December. P. 7. URL: <http://www.ecb.int/pub/fsr/html/index.en.html>

⁵ Financial Stability Review. ECB. 2004. December. P. 7. URL: <http://www.ecb.int/pub/fsr/html/index.en.html>

Раздел IV. Проблемы финансово-правового регулирования...

Disturbances in the functioning of the financial system and in the efficiency of the provision of financial services have a harmful influence on economic growth and the standing of enterprises and households.

Financial system stability is also the object of the National Bank of Poland's particular interest due to its tasks to contribute to the stability of the domestic financial system and to establish the necessary conditions for the development of the banking system⁶. As a Lender of Last Resort, according to Article 42 of the Act on the National Bank of Poland⁷, the NBP may grant refinancing loans to banks, in złoty, in order to replenish their money holdings. In granting refinancing loans, the NBP shall consider the capability of the bank to repay the loan together with interest, on the contractual repayment dates. The NBP may also grant a refinancing loan to a bank for the purpose of implementing a rehabilitation programme. Refinancing facilities may be granted: (1) up to a specified amount, as a line of credit; (2) against pledge of securities, up to an amount corresponding to a specified proportion of the nominal value of such securities (lombard facilities); (3) in other forms, as specified by the NBP Management Board.

IV. Banking supervision

The tasks of the Polish Financial Supervision Authority cover banking supervision, capital market supervision, insurance supervision, pension scheme supervision and supervision of electronic money institutions. According to the Act of 21 July 2006 on supervision of the financial market⁸ the new supervisory body on 19 September 2006 took over the tasks of the Insurance and Pension Funds Supervisory Commission and of the Securities and Exchange Commission. In the second phase of the merger of financial supervision in Poland, the Polish FSA took over the powers of the Commission for Banking Supervision together with its Office – the General Inspectorate of Banking Supervision (January 1st 2008).

Financial supervision is conducted in order to enhance stability, reliability, transparency and efficiency of the financial sector, to reduce systemic risks and to promote prevention of the abuse of the financial sector for criminal purposes, with a view of protecting the interests of clients and investors by safeguarding their financial resources, and thereby supporting the stability of the Polish financial system.

⁶ Financial Stability Report. National Bank of Poland. 2009. December. URL: http://www.nbp.pl/en/systemfinansowy/financial_stability_report_2009_12_en.pdf

⁷ The Act on the National Bank of Poland of August 29th, 1997 // Dziennik Ustaw (the Journal of Laws). 1997. No. 140. Item 938, as amended (English version is available from: URL: <http://www.nbp.pl/homen.aspx?f=en/aktyprawne/ustawa.html>).

⁸ The Act on Financial Market Supervision of July 21st 2006 // Dziennik Ustaw (the Journal of Laws). 2006. No. 157. Item 1119, as amended (English version is available from: URL: http://www.knf.gov.pl/en/Images/ustawa_nadzor_finansowy_04_09_tcm81-14720.pdf).

Now in the time after the crisis the most important element of the supervision structure is international harmonization, and later national solutions related to horizontal integration of supervision. The supervisory structure in the European Union is governed by the rules of home state control, decentralization and cooperation⁹. It should be noted that the European Union is home to no fewer than 60 bodies responsible for supervising markets and intermediaries, with widely varying institutional nature, powers and areas of jurisdiction, while some states have a single authority and others several operating simultaneously¹⁰.

In order to reinforce the relationships between the various states' authorities and improve the convergence of supervisory and decision making approaches, the EU started the discussion about changing supervisory architecture. At one extreme of the range of hypotheses put forward lies the maximum degree of uniformity to be achieved through the creation of a single authority or even a number of authorities with jurisdiction over various sectors of the financial services industry on the EU level. The other extreme envisages better coordination between the national supervisory authorities, above all for intermediaries engaging in cross-border operations. Between these two extremes there is a range of alternative options¹¹.

Better supervision of cross-border financial markets is crucial for ethical and economic reasons. After the European banking system nearly collapsed in October 2008, the EU Commission established High Level Group of banking experts (chaired by former International Monetary Fund chief Jacques de Larosière) to find ways to improve financial supervision¹². The legislative proposals to strengthen financial supervision in Europe are based on the de Larosière Group's recommendations¹³. Currently, the European banking system is largely supervised at the national level but the financial crisis has highlighted weaknesses in the EU's supervisory framework, which remains fragmented along national lines despite the creation of a European single market more than a decade ago and the importance of pan-European institutions.

⁹ Rosa M. Lastra. The governance structure for financial regulation and supervision in Europe // Columbia Journal of European Law. 2003. Vol. 10. Issue 1.

292 ¹⁰ Grasso A. G., Gualandri E. Towards a new Approach to Regulation and Supervision in the EU : Post-FSAP and Comitology // MPRA Paper. 2007. No. 1780. November. (URL: http://mpra.ub.uni-muenchen.de/1780/p_17.pdf).

¹¹ See: Schoenmaker D., Oosterloo S. Financial Supervision in Europe : Do We Need a New Architecture // European League for Economic Co-operation. Brussels, 2006. February; also: Oosterloo S., Schoenmaker D. A lead supervisor model for Europe // The Financial Regulator. 2004. December. Vol. 9. No. 3. P. 32–42; E. Srejber, M. Noréus. The future relationship between financial stability and supervision in the EU // Economic Review. 2005. No. 4. P. 58.

¹² Report of The High Level Group on Financial Supervision in the EU. Brussels, 2009. February 25. URL: http://ec.europa.eu/internal_market/finances/docs/de_larosiere_report_en.pdf

¹³ Communication from the Commission on European Financial Supervision. Brussels, 2009. May 27 ; COM(2009) 252 final.

Р а з д е л IV. Проблемы финансово-правового регулирования...

The legislation will create – at the macro prudential supervision level – a new European Systemic Risk Board (ESRB) to monitor and assess risks to the stability of the financial system as a whole with a critical function to issue early risk warnings to be rapidly acted on. It will also establish – at the micro prudential supervision level – a European System of Financial Supervisors (ESFS) for the supervision of individual financial institutions, composed of national supervisors and three new European Supervisory Authorities for the banking, securities and insurance and occupational pensions sectors¹⁴.

The two-pillar package on European Financial Supervision is a key part of the EU response to the economic crisis, and is designed to make financial markets safer for investors and restore confidence in the system. The proposals will also help consolidate the European market for financial services.

Some experts identify supervision for cross-border activities as a critical factor, since it is here that the principle of home country control may prove ineffective. In this area, the creation of a European single supervisor may overcome the problems of duplication of controls but it is definitely no solution to the problem of nationally based supervision in relation to the attempt to establish a truly safe and stable financial market.

Financial markets are European and global, not only national. Their supervision must also be European and global. For that reason the IMF, in consultation with the G-20, the World Bank and the Basel Committee, could play an important role in (for example) developing guidelines for dealing with cross-border bank supervision and resolution, which could address best practices (including in the area of triggers and depositor protection issues). Moreover, IMF assessments could provide a platform for evaluating the adequacy of the countries' supervision of cross-border financial institutions and transactions.

V. Deposit insurance

In times of volatile markets, one of the biggest concerns for depositors is the safety of bank deposits should their banks fail. Therefore guarantee schemes play an important role in Financial Safety Net. It should be emphasized that since 1994 European Union rules have ensured that all Member States have in place a safety net for depositors if banks fail.

Nevertheless, Directive 94/19/EC of May 30, 1994 on deposit-guarantee schemes, in general, harmonises only selected issues, leaving individual EU Member States certain discretion in shaping their national regulations. As a consequence, domestic guarantee schemes operating in particular European Union countries exhibit significant differences.

¹⁴ Proposal for a Directive of the European Parliament and of the Council amending Directives 1998/26/EC, 2002/87/EC, 2003/6/EC, 2003/41/EC, 2003/71/EC, 2004/39/EC, 2004/109/EC, 2005/60/EC, 2006/48/EC, 2006/49/EC, and 2009/65/EC in respect of the powers of the European Banking Authority, the European Insurance and Occupational Pensions Authority and the European Securities and Markets Authority. Brussels, 2009. October 26 ; COM/2009/576 final.

In Poland the institution guaranteeing household deposits is the Bank Guarantee Fund (*Bankowy Fundusz Gwarancyjny*; BGF). Over its 15 years of active operation the BGF has proved that, along with the National Bank of Poland and the Commission for Financial Supervision, it is among the most important institution protecting the Polish financial system from destabilisation¹⁵.

The Bank Guarantee Fund is a legal person established by the Act on the Bank Guarantee Fund of 14 December 1994 which has been in force since 17 February 1995¹⁶. Deposits maintained in all domestic banks (i.e. those with their registered offices within the territory of the Republic of Poland) are covered by the BGF. In the event of the bankruptcy of a bank, the Bank Guarantee Fund will pay the guaranteed funds up to the amount determined by law. On 28 November 2008, a new increased guarantee limit of up to EUR 50,000 for bank deposits by a single depositor came into effect (the same – minimum coverage level is set up in the Directive 94/19/EC). Such funds are guaranteed to 100 per cent.

The other guarantee institutions operating within the Polish financial system are: *The Compulsory Investor Compensation Scheme* which ensures payouts to investors should a brokerage house declare bankruptcy, according to the requirements of Directive 97/9/EC of March 3, 1997 on investor-compensation schemes; *The Insurance Guarantee Fund*, which settles claims arising from compulsory insurance where the party which has caused damage is not insured or its identity cannot be determined as well as claims arising from compulsory insurance and life insurance where an insurance company declares bankruptcy, pursuant to certain principles; *the National Association of Cooperative Savings and Credit Unions and the Mutual Insurance Company* for Polish credit unions.

It should be emphasized that guarantee institutions which protect the interests of depositors and investors in the capital market are common in the EU Member States. However, the establishment of guarantee schemes covering customers of insurance companies is not a standard arrangement.

The issue of integration of the bank deposit, insurance guarantee schemes and investor compensation scheme on the EU Single Financial Market acquired a great significance during the last financial crisis. It happened because guarantee schemes play an important role in Financial Safety Net.

The lack of Community harmonisation in the area of insurance guarantee schemes may create problems for protection of policyholders in case of winding-up of an insurance undertaking and for the effectiveness of the EU Single Financial Market Safety Net. Meanwhile, effective finance safety net must embrace the large spectrum of non-professional financial market

¹⁵ See: Pawlikowski A. The Polish deposit insurance scheme compared to arrangements adopted in other EU countries / National Bank of Poland // Working Papers. Warsaw, 2005. No. 34. June. P. 5.

¹⁶ The Act on the Bank Guarantee Fund of 14th December 1994 // Dziennik Ustaw (the Journal of Laws). 2009. No. 84. Item 711, as amended) (English version is available from: URL: http://www.bfg.pl/?a_id=807).

Раздел IV. Проблемы финансово-правового регулирования...

participants. In order to meet this challenge, it is necessary to exercise clear solutions concerning the pillars of the deposit guarantee, insurance guarantee and the investor compensation schemes within the EU single financial market safety net framework. It seems also that the establishment and management of bank deposit scheme, insurance fund and investor compensation scheme in one way (objectives, scope of protection, funding and operating arrangements) implies more potential benefits than threats, especially in the time of financial markets turmoil.

Concluding remarks

Considered as a global public good, financial stability is in the interest of all participants of financial markets, and of political and economic life. However, market mechanisms sometimes fail to guarantee this stability in all circumstances, particularly in the time of financial crisis. That is the reason why in every country there has been established a special set of institutional and regulatory arrangements which aims to guard the financial system from destabilisation – the Financial Safety Net.

The key feature of the evolving Financial Safety Net is to establish an effective legal framework for the prevention and resolution of financial crises. This article has explored what some call “the new architecture” of the financial safety net. Though supervision still remains firmly anchored at the national level, since the advent of European Monetary Union a debate has developed with regard to the wisdom of centralizing some supervisory functions at the EU level.

When assessing various proposals, it must be remembered that the problem of the supervisory approach appears to be political rather than theoretical and is by no means easy to solve. The last global crisis has shown that the European financial integration is not always the top priority of national governments, as in spite of public statements and affirmations of principle, they often opt for the defense of national interests, meaning those of their own financial institutions and markets.

Now, as Europe is recovering from a major economic crisis, it is time to recommit to integration and cooperation. This means strengthening legal foundations of financial stability and fortifying the Financial Safety Net of the European Union. I want to highlight three priorities for Europe in the post-crisis era.

First, Europe needs a fundamental overhaul of its supervisory architecture. There has already been vital progress in rebuilding the EU cross-border financial stability framework. With the envisaged establishment of a European Systemic Risk Board and a European System of Financial Supervisors, the ability to monitor financial sector risks (and hence to prevent prospective crises) is being strengthened. It is obvious that the single market requires not only a single regulatory framework, but also a single supervisory system. How to achieve this and what structure to give it are problems not easy to solve, involving various stakeholders, all called upon to play an interactive role (the policy makers; the market participants). With regard to this, it is

Публичные финансы и налоговое право: ежегодник

important not to overlook the European Central Bank's interest in the evolution of the supervisory function on the European level, to safeguard financial stability and the proper operation of mechanisms for transmission of monetary policy.

A fundamental reform of the framework for cross-border crisis management in the banking sector is crucially important. It is clear that the EU definitely needs an integrated European framework for crisis prevention, management, and resolution. The EU reform proposals embrace a strong regulation that covers prevention, early intervention, bank resolution and winding up¹⁷.

The third priority for Europe is perhaps the most urgent one: Europe should also strengthen its economic policy coordination. Currently, the major policy frameworks in Europe — macroeconomic, financial, and structural — are relatively independent of one another. One of the lessons of the crisis in Europe is that a single currency without enough economic policy coordination may lead to huge imbalances. So, all euro area members must conduct sound national policies in line with the rules agreed in the Treaty on Functioning of the European Union¹⁸. They share responsibility for the economic and financial stability in the euro zone and in the European Union as a whole.

The debate about the regulation and supervision of the future single EU financial market has not finished. Poland and other new accession Member States should make their constructive contribution to build a new architecture of the EU Financial Safety Net. In Poland (as well as in such states as Hungary and Estonia), cross-border penetration of the banking sector is incomparably higher than in the EU Member States (around 70 % of assets of commercial banks in Poland are controlled by foreign capitals, and most domestic commercial banks are subsidiaries of international holdings), and the progress of liberalization, internationalization and financial integration is much faster. So capital adequacy of the subsidiaries and branches of foreign credit institutions and supervision over international, cross-border financial institutions are fundamental for the financial stability the EU and Poland.

¹⁷ Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee, the European Court of Justice and the European Central Bank “An EU Framework for Cross-Border Crisis Management in the Banking Sector”. Brussels, 2009. October 20. COM(2009) 561 final: URL: http://ec.europa.eu/internal_market/bank/docs/crisis-management/091020_communication_en.pdf

¹⁸ Consolidated version of The Treaty on the Functioning of the European Union; OJ C 115. 2008. May 9. P. 147.

**ФИНАНСОВО-ПРАВОВЫЕ НОРМЫ –
РЕГУЛЯТОРЫ ФИНАНСОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ГОСУДАРСТВА
В СФЕРЕ СТРАХОВАНИЯ**

А. Мамедов

доктор юридических наук, профессор

Российский университет дружбы народов

Несмотря на экономические кризисы и политические коллизии в развитии государства, страхование сохраняет ведущие позиции как система защиты публичных и частных интересов в их взаимосвязи и взаимодействии. Изменение аспектов финансовой деятельности государства в этих условиях, вызванное новым соотношением экономики, государства и права, сказалось, прежде всего, на кардинальном изменении роли финансового права для регулирования новых общественных отношений в сфере страхования.

Как отмечают все юристы-финансоведы, финансовые отношения, образующиеся в ходе воздействия государства как субъекта финансовой деятельности на ее объект, не являются фактическими общественными отношениями, а существуют только в правовой форме как правоотношения¹.

Основной массив действий и операций, составляющих содержание финансовой деятельности, осуществляется с помощью правовых норм. Прежде всего это объясняется тем, что право – уникальное средство, позволяющее государству донести свою волю до неограниченного круга субъектов². «Осуществляя те или иные операции в рамках финансовой деятельности, государство в лице компетентных органов уже находится как участник в составе различных правоотношений. Любая финансовая операция, даже в самой начальной своей стадии реализации, регламентирована правом... финансовая деятельность является показателем фактической реализации указанных норм»³. При этом необходимо отметить, что эффективность такого регулирования тем выше, чем более взаимно

¹ См.: Винницкий Д. В. Российское налоговое право : проблемы теории и практики. СПб., 2003. 395 с.; Грачева Е. Ю. Проблемы правового регулирования государственного финансового контроля. М., 2000. 192 с.; Горбунова О. Н. Финансовое право и финансовый мониторинг в современной России. М., 2003. 158 с.; Карасёва М. В. Финансовое правоотношение. М., 2001. 574 с.; Крохина Ю. А. Бюджетное право и российский федерализм. М., 2000; Петрова Г. В. Налоговые отношения : теория и практика правового регулирования. М., 2003. 360 с.; Химичева Н. И. Финансовое право : учебник / отв. ред. Н. И. Химичева. М., 2003. 749 с. и др.

² Данный тезис неоднократно подчеркивался учеными-финансоведами: Л. К. Вороновой, Д. В. Винницким, О. Н. Горбуновой, Е. Ю. Грачевой, С. В. Запольским, М. В. Карасёвой, Ю. А. Крохиной, Г. В. Петровой, П. С. Пацуркивским, Н. И. Химичевой и др.

³ Винницкий Д. В. Категория «финансовая деятельность государства» в науке российского финансового права // Государство и право. 2003. № 2. С. 24.

увязаны нормы финансового права с нормами иных отраслей права, оказывающих влияние на регулирование всего комплекса общественных отношений, имеющих место, в том числе и в сфере страхования.

Используя нормы права, государство осуществляет юридическое воздействие на субъекты финансовых правоотношений в сфере страхования. Функция правовой нормы в сфере страхования заключается в том, что она «выполняет роль ориентира, т.е. позволяет государству действовать в области финансов (в том числе в сфере страхования. – А. М.), «со знанием дела», не на ощупь, а в том конкретном порядке, который уже установлен правовой нормой»⁴. Именно нормы финансового права регулируют источники формирования страховых фондов, их взаимоотношения с другими звенями финансовой системы, в частности с бюджетной подсистемой; порядок использования средств фондов страховых структур; компетенцию органов государственной власти в области финансово-правового регулирования в сфере страхования и иные отношения в сфере страхования, возникающие в процессе создания, перераспределения и использования централизованных и децентрализованных фондов страхования, т.е. такие отношения, которые относятся к сфере финансовой деятельности государства⁵. Нормы финансового права регламентируют решения государства именно в области финансовой политики, в том числе и в ее составной части страховой политики⁶. Актуальность вопроса, связанного с правильным применением норм права, в последнее время возросла и имеет существенное практическое значение, так как способствует четкой организации финансовой деятельности государства в сфере страхования и помогает правильному выбору юридических мер воздействия в необходимых случаях, так как подчас представители административно-правовой науки «посыгают»⁷ на сферу финансово-правового регулирования страхования, основываясь на имеющей место властной природе отношений между Федеральной службой страхового надзора и страховыми структурами.

Рассматривая влияние обратной связи финансового законодательства в сфере страхования на страховую политику, необходимо отметить, что финансовое право является в системе российского права одной из наиболее политически «напряженных» отраслей права. Причем политическая «напряженность» – это свойство финансового права, проявляющееся с большей или меньшей выразительностью всегда в условиях демократического государства на любом этапе его развития⁸. Поэтому

⁴ Карасёва М. В. Финансовое правоотношение. М., 2001. С. 33.

⁵ Мамедов А. А. Страхование как составная часть финансовой деятельности государства // Страховое дело. 2003. № 6. С. 22–24.

⁶ Мамедов А. А. Страховая политика как составная часть финансовой политики государства // Страховое дело. 2004. № 2. С. 14–19.

⁷ Терминология М. В. Карасёвой (см.: Карасёва М. В. Бюджетное и налоговое право России (политический аспект). М., 2003. С. 20).

⁸ Карасёва М. В. Бюджетное и налоговое право России : (политический аспект). С. 6.

Р а з д е л IV. Проблемы финансово-правового регулирования...

исследуя (рассматривая) вопрос о страховой политике как составной части финансовой политики государства, на наш взгляд, необходимо учитывать и политическую составляющую в финансово-правовом регулировании страхования. Исследования вопроса взаимосвязи политики и права проводились учеными-правоведами и в советское время⁹, и в последнее десятилетие¹⁰.

Высокая политическая напряженность в сфере страхования объясняется, по нашему мнению, и спецификой имеющих место основных финансовых правоотношений в сфере страхования, материальной основой которых является движение денежных средств. Это:

1) отношения, возникающие по поводу прямых и портфельных инвестиций для направленного финансирования наиболее приоритетных отраслей экономики Федерации в целом и отдельных регионов между органами исполнительной власти и страховыми организациями, в том числе и при образовании внебюджетных экономических фондов;

2) отношения, возникающие при обязательном государственном и социальном страховании в целях реализации социальных задач по поводу планомерного образования (формирования), перераспределения и использования денежных фондов (финансовых ресурсов). Эти отношения затрагивают не только интересы собственно государства, но и субъектов Федерации и муниципальных образований, которые и становятся участниками политического процесса по поводу формирования государственных решений в области социального внебюджетного финансирования. Отношения при осуществлении страховой деятельности имеют в своей основе широкие социальные корни, вследствие чего процесс принятия законодательных актов, регулирующих эту деятельность, всегда будет характеризоваться политической напряженностью, максимальной включенностью в этот процесс различных политических сил.

«Для осуществления успешной финансовой деятельности в государстве, создания правовых коридоров для прохождения сигналов прямой и обратной связи при создании, распределении и использовании фондов денежных средств очень важен анализ финансово-правовых норм и финансово-правовых отношений, которые непосредственно закрепляют и

⁹ См.: Мальцев Г. В. Идеология, политика и право : (некоторые вопросы их взаимоотношений) // Сов. государство и право. 1977. № 2. С. 14–22; Керимов Д. А. Конституция СССР и развитие политico-правовой теории. М., 1979. 196 с.; Агешин Ю. А. Политика, право, мораль. М., 1982. 160 с.; Степанов И. М. Конституция и политика. М., 1984. 173 с.; Мушинский В. О. Соотношение политики и права в регулировании социальных интересов // Сов. государство и право. 1988. № 2. С. 3–13.

¹⁰ Лопатин В. Н. Политика и право при обеспечении информационно-психологической безопасности // Право и политика. 2000. № 10. С. 82–93; Матузов Н. И. Право и политика : антиподы или союзники? // Правовая политика и правовая жизнь. 2001. № 1. С. 6–18 и др.

Публичные финансы и налоговое право: ежегодник

регулируют те самые правила игры, о которых говорят стоящие у власти экономисты»¹¹.

Нормы финансового права устанавливают порядок мобилизации денежных средств в распоряжение государства; источники финансовых ресурсов, которыми оперирует государство; порядок планирования процесса образования и распределения (перераспределения) создаваемых страховыми структурами денежных фондов (резервов); способы проведения контроля за финансовой деятельностью страховых структур и т.п. Во всех этих случаях государственные органы наделены властными полномочиями, необходимыми для выполнения их функций.

Императивный характер финансово-правовых норм при страховании проявляется и в том, что они, предоставляя управомоченному субъекту – государственному органу право совершать какие-либо действия, фактически во многих случаях обязывают его к совершению этих действий. Главным образом это касается норм, которыми установлена компетенция Федеральной службы страхового надзора как субъекта финансового права. Для Федеральной службы страхового надзора право государственного органа как субъекта финансового правоотношения фактически есть его обязанность, ибо для данного государственного органа все права, вытекающие из его задач и функций в соответствии с Федеральным законом от 27 ноября 1992 г. № 4015-1 «Об организации страхового дела в Российской Федерации»¹² – выполнение обязанностей перед государством. Федеральная служба страхового надзора как правомочный орган, основываясь на законе и учете конкретных условий, принимает в границах, предписанных уполномочивающей нормой, наиболее целесообразное решение вопросов, относящихся к публично-правовому регулированию финансовых отношений в сфере страхования.

Правовые регуляторы финансовых отношений в сфере страхования – нормы финансового права, которые регулируют не только собственно финансовые отношения в сфере страхования, но и порядок ведения бухгалтерского учета страховыми структурами. «Именно в бухгалтерском учете отражаются все финансовые явления в обществе (*в том числе и сфере страхования. – А. М.*), бухгалтерский учет является основой всех прямых и обратных связей в государстве, первоосновой широкого финансового

¹¹ Горбунова О. Н. Финансовое право и финансовый мониторинг в современной России. М., 2003. С. 103.

¹² Закон РФ от 27 ноября 1992 г. № 4015-1 «Об организации страхового дела в Российской Федерации» // ВСНД и ВС РФ. 1993. № 2. Ст. 56; СЗ РФ, 1998. № 1. Ст. 4; 1999. № 29. Ст. 3703; 1999. № 47. Ст. 5622; 2002. № 12. Ст. 1093; 2002. № 18. Ст. 1721; 2003. № 50. Ст. 4855, 4858; Рос. газ., 2004. № 135. 26 июня (Название ФЗ от 27 ноября 1992 г. № 4015-1 первоначально было сформулировано как ФЗ РФ «О страховании», а затем изменено на основании ФЗ РФ от 31 декабря 1997 г. № 157-ФЗ на ФЗ РФ «Об организации страхового дела в Российской Федерации» // СЗ РФ. 1998. № 1. Ст. 4.)

Раздел IV. Проблемы финансово-правового регулирования...

мониторинга в государстве»¹³. Именно денежный характер финансов, необходимость вследствие этого их фиксации и контроля за формированием, использованием и перераспределением денежных фондов в сфере страхования и обуславливает, в свою очередь, необходимость использования в качестве правовых регуляторов технические нормативные акты, содержащие технические нормы – нормы бухгалтерского учета. Нормы бухгалтерского учета взаимосвязаны с правовыми нормами, посредством которых регулируется финансовая деятельность государства в сфере страхования, и содержатся в нормативных технических актах: План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности страховых организаций и Инструкция по его применению¹⁴. «Привязка» норм бухгалтерского учета к правовым нормам как регуляторам финансовой деятельности государства и позволяет нам, исходя из их сущности, рассматривать нормы бухгалтерского учета как технико-юридические¹⁵. При этом отмечаем, что связанные нормы права и норм бухгалтерского учета проявляются, в свою очередь, в законодательном закреплении соответствия норм бухгалтерского учета и правовых норм в нормативных правовых актах.

Учетная политика, проводимая страховыми организациями, подлежит раскрытию в составе публикуемой бухгалтерской отчетности – системы показателей, отражающих имущественное и финансовое положение организации на определенную отчетную дату, а также финансовые результаты ее деятельности за отчетный период. Эти показатели должны давать возможность внешним пользователям принимать обоснованные выводы и решения. Таким образом, использование финансово-правовых норм и норм бухгалтерского учета как регуляторов финансовых отношений в сфере страхования позволяет создавать правовые коридоры для прямых и обратных связей управления государством сферой страхования с помощью денежных средств. А «нет лучшего способа управлять государством, как управлять с помощью денег. Регулируя и направляя потоки денежных средств, оно содействует развитию определенных сфер деятельности (в том числе и страховой). – А. М.) или, наоборот, сокращает и даже может полностью их свернуть»¹⁶.

301

¹³ Горбунова О. Н. Финансовое право и финансовый мониторинг в современной России. С. 56.

¹⁴ Приказ Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности страховых организаций и Инструкции по его применению» // Экономика и жизнь. 2000. № 46 (в ред. Приказа Минфина РФ «О внесении дополнений и изменений в План счетов.....» от 7 мая 2003 г. № 38н // Финансовый вестник. Финансы, налоги, страхование, бухгалтерская отчетность, 2003. № 7).

¹⁵ Более подробно см.: Ашмарина Е. М. Правовые основы бухгалтерского и налогового учета, аудита в Российской Федерации. М., 2004. 254 с.

¹⁶ Горбунова О. Н. Финансовое право и финансовый мониторинг в современной России. С. 35.

Наряду с материальными нормами финансового права процессуальные нормы финансового права устанавливают порядок применения и действия норм материального права. Так, Федеральный закон от 16 июля 1999 г. № 165-ФЗ «Об основах обязательного социального страхования»¹⁷ продублировал статьи Бюджетного кодекса Российской Федерации (143–150 БК РФ), который четко регламентирует императивный порядок составления, представления и утверждения бюджетов государственных внебюджетных социально значимых фондов, а также их исполнение, рассмотрение и утверждение отчетов об исполнении. Согласно этому кодифицированному нормативному правовому акту проекты бюджетов рассматриваемых государственных внебюджетных социальных фондов составляются органами управления указанных фондов и представляются высшим органом исполнительной власти – Правительством Российской Федерации на рассмотрение высшего законодательного органа – Федерального Собрания в составе документов и материалов, представляемых одновременно с проектами соответствующих бюджетов на очередной финансовый год.

Проекты бюджетов территориальных государственных внебюджетных социально значимых фондов представляются органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации на рассмотрение законодательных (представительных) органов субъектов Российской Федерации одновременно с представлением проектов законов субъектов Российской Федерации о бюджете на очередной финансовый год и утверждаются одновременно с принятием законов субъектов Российской Федерации о бюджете на очередной финансовый год.

По характеру воздействия на участников финансовых отношений в сфере страхования финансово-правовые нормы подразделяются на обязывающие, запрещающие и уполномочивающие.

Так, государственное управление, проявляясь в сфере страхования, предполагает определенное подчинение управляемого воле управляющего. Властность предписаний управомоченных государственных органов как субъектов правоотношений в сфере страхования выражается в том, что они принимают решения (законы, иные нормативные правовые акты и т. д.), обязательные для всех страховых структур.

302 Запрещающие финансово-правовые нормы регулируют пассивное поведение субъектов финансовых отношений в сфере страхования, предписывают не совершать действий, нарушающих императивно установленные нормы, регулирующие различные аспекты деятельности в сфере страхования. Так, инвестиционная деятельность страховых структур (социальных и коммерческих) достаточно жестко регламентируется (финансово-правовое регулирование) государством, особенно если это касается инвестирования денежных средств, страховых резервных фондов. С целью обеспечения принципов возвратности и ликвидности, предотвращения оттока капитала из России, привлечения в национальную экономи-

Раздел IV. Проблемы финансово-правового регулирования...

ку дополнительных инвестиций действующими Правилами размещения страховых резервов¹⁸ предусмотрено, что не менее 80 % общего объема активов, покрывающих страховые резервы, должны быть размещены на территории России¹⁹. Размещение активов за пределами России может осуществляться только на основании разрешения Банка России.

Государство, осуществляя финансово-правовое регулирование, предъявляет жесткие требования к качеству активов, покрывающих страховые резервы. Так, ценные бумаги должны пройти государственную регистрацию; проспект эмиссии паевых инвестиционных фондов зарегистрирован Федеральной службой по финансовым рынкам; регулируется доля перестраховщиков, являющихся резидентами Российской Федерации и имеющих лицензию на проведение страховой деятельности, и перестраховщиков, не являющихся резидентами Российской Федерации, имеющих представительства на территории Российской Федерации.

Для соблюдения принципа диверсификации финансово-правовыми нормами установлены определенные структурные соотношения активов и резервов, одна часть которых носит сочетательный характер, например, стоимость государственных ценных бумаг субъектов Российской Федерации и муниципальных бумаг не должна превышать 30 % суммарной величины страховых резервов, а другая имеет своей целью ограничить вложения страховой организации в один объект, например, максимальная стоимость одного объекта недвижимости не должна превышать 10 % от суммарной величины страховых резервов. В соответствии с указанными правилами размещения страховые компании обязаны до 70 % резервов вкладывать в государственные и банковские ценные бумаги, и только до 10 % резервов страховые компании могут непосредственно инвестировать в производство. Таким образом, государство, используя финансово-правовые нормы, императивно, принудительно обеспечивает не только принцип гарантированности защиты интересов страхователей, но и фактически государством реализуется выгодный ему принцип – привлечение частного капитала, находящегося в обороте страховых организаций, в национальную экономику.

Уполномочивающие финансово-правовые нормы, регулирующие отношения в сфере страхования, наделяют участников финансовых правоотношений в сфере страхования определенными полномочиями распоряжаться субъективными правами в пределах норм. Субъекты финансового правоотношения в сфере страхования в ряде случаев могут самостоятельно, но в некоторых, определенных нормами финансового права пределах

¹⁸ Правила размещения страховщиками средств страховых резервов : приказ Минфина РФ от 8 августа 2005 г. № 100н // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 2005. № 36.

¹⁹ Суммарная стоимость активов, принимаемых на покрытие страховых резервов, не относящихся к расположенным на территории Российской Федерации, за исключением доли перестраховщиков, не являющихся резидентами Российской Федерации, в страховых резервах не должна превышать 20 % от суммарной величины страховых резервов.

устанавливать финансовые обязанности и определять их содержание. Конкретно к числу таких случаев относятся финансовые правоотношения по поводу государственного обязательного страхования. В отношениях по поводу государственного обязательного страхования управомоченный орган государства в рамках договора оговаривает определенные обязанности сторон в пределах, дозволенных законом. Здесь имеет место та свобода усмотрения государственного органа, которая позволяет ему несколько конкретизировать свою обязанность по страхованию определенной категории лиц в пределах того, что предусмотрено в законе. Исходя из всего отмеченного, договор в вышеназванных отношениях в значительной мере является лишь формой реализации властных полномочий управомоченного государственного органа²⁰.

Возрастание взаимодействия международного и внутригосударственного права в сфере страхования в современных условиях проявляется, прежде всего, в том, что нормы международно-правовых актов, как своеобразно отмечает Ю. А. Тихомиров, «расплываются»²¹ в нормах национального права. Таким образом, в соответствии с российской доктриной взаимодействия международного и внутригосударственного права, допускающей «непосредственное применение» международной нормы к внутренним отношениям²², нормы международных договоров приобретают юридическую силу в правовом регулировании отношений в сфере страхования, подчас путем их прямого действия на соответствующие отношения. Воздействие международного права на внутригосударственное право осуществляется путем трансформации норм, содержащихся в конкретных международных договорах, в нормы внутригосударственного права. При этом термин «трансформация» носит условный характер. В процессе «трансформации» норм международного «договорного» права в нормы внутригосударственного права на базе общей конституционной нормы (п. 4 ст. 15 Конституции РФ) создаются более конкретные и более «узкие» по сфере своего регулятивного воздействия нормы. «По этой причине государство для них устанавливает особый порядок

²⁰ Следует отметить, что ряд исследователей, не учитывая особенности не-классического характера финансово-правового регулирования договорных отношений, возникающих при государственном обязательном страховании, на наш взгляд, неправомерно относят его к объекту регулирования гражданского права. Так, М. А. Елкин пишет: «Итак, правовые отношения по обязательному государственному страхованию ... лежат вне пределов правового регулирования публичного (финансового права)...обязательное государственное страхование является объектом регулирования гражданского права» (Елкин М. А. Система правового регулирования страхования в Российской Федерации : (финансово-правовой аспект): дис ... канд. юрид. наук. М., 2003. С. 83).

²¹ Тихомиров Ю. А. Реализация международно-правовых актов в российской правовой системе // Журнал рос. права. 1999. № 3/4. С. 87–94.

²² См.: Усенко Е. Т. Соотношение и взаимодействие международного и национального права и российская Конституция // Московский журнал международного права. 1995. № 2. С. 24.

Р а з д е л IV. Проблемы финансово-правового регулирования...

трансформации»²³ – специальную трансформацию, которая непосредственным применением норм международного права текстуально в законе или в виде отдельных актов, или законодательным выражением согласия на применение конкретных (договорных) норм международного права, или иным способом придает им силу внутригосударственного действия²⁴.

Концепция приведения норм российского законодательства в сфере страхования в соответствие с международно-правовыми нормами основывается, по нашему мнению, на следующих теоретических подходах:

- в повышении влияния международных договоров Российской Федерации в сфере страхования на внутреннее законодательство, регулирующее отношения, имеющие место в сфере страхования;
- во внедрении общераспространенных международных принципов и норм во внутреннее законодательство, регулирующее отношения, имеющие место в сфере страхования;
- в усилении восприятия национальным законотворчеством в сфере страхования использования документов межгосударственных и международных организаций.

Так, международное соглашение о партнерстве ЕС и РФ, подписанное на о. Корфу 24 июня 1994 г., «дополняет» российское законодательство в сфере страхования, включая в него финансово-правовые «нормы-принципы»²⁵, которые, являясь международными по сути, становятся самоисполняемыми по форме воздействия на регулируемые ими финансовые отношения в сфере страхования, так как во внутригосударственное российское законодательство они не имплементированы. Особенно это касается финансово-правового регулирования международного бухгалтерского учета и аудита, инвестиционной деятельности, надзора и контроля в сфере страхования.

Финансовые отношения, которые складывались в сфере страхования, в течение различных временных периодов существования Российского государства имели разную правовую регламентацию, но во всех случаях нормы финансового права, регулирующие эти отношения, имели некоторую общность – схожее содержание, охватывающее властные и имущественные характеристики финансовых обязанностей субъектов права в сфере страхования перед государством.

305

²³ Лукашук И. И. Нормы международного права в правовой системе России : учеб.-практ. пособие. М., 1997. С. 12.

²⁴ См.: Соглашение о партнерстве и сотрудничестве, учреждающее партнерство и сотрудничество между Российской Федерацией, с одной стороны, и Европейскими сообществами и их государствами-членами – с другой стороны, подписанное Президентом Российской Федерации Б. Н. Ельциным на о. Корфу 24 июня 1994 г. и ратифицированное Федеральным законом от 25 ноября 1996 г. № 135-ФЗ // СЗ РФ. 1996. № 49. ст. 5494.

²⁵ Терминология Г. В. Петровой (см.: Петрова Г. В. Налоговые правоотношения : теория и практика правового регулирования. М., 2003. С. 290).

Публичные финансы и налоговое право: ежегодник

По нашему мнению, возрастающий уровень развития страхования потребует в среднесрочной перспективе осуществление правотворческой деятельности в следующих направлениях:

1. Нормы права, регулирующие финансовые отношения в сфере страхования, должны учитывать особенности отношений в зависимости от вида страхования, предполагающих разную степень их публично-правового регулирования. Целесообразно, чтобы направления такого финансово-правового регулирования отношений в сфере страхования в дальнейшем развивались посредством принятия специальных федеральных законов.

2. Любая норма финансового законодательства в сфере страхования, особенно в федеральных законах, должна быть не просто формально определенной, а иметь надлежащий регулятивный потенциал, поскольку процедура изменения законов носит достаточно сложный и трудоемкий характер.

**ПРАВОВЫЕ И ИНСТИТУЦИОНАЛЬНЫЕ АСПЕКТЫ
В РАЗВИТИИ РОССИЙСКОЙ БАНКОВСКОЙ СИСТЕМЫ**

Е. Черникова

доктор юридических наук, кандидат экономических наук, доцент

Десятый арбитражный апелляционный суд, РАГС при Президенте РФ

В. Черников

кандидат юридических наук

КБ «Холдинг-Кредит»

В развитии современных банковских систем, и в российской в том числе, особое значение при преодолении кризисных явлений приобретает социальный аспект. В свою очередь это требует одновременно институциональных преобразований в структуре банковской системы, соответствующих изменений в ее регулировании, прежде всего правовом.

Возникшее в последнее время негативное отношение общества к деятельности банков и банкиров обуславливает необходимость формирования новых концептуальных подходов в государственном банковском строительстве. Почти реакционное восприятие обществом финансовой индустрии не должно тормозить ее эволюционное развитие, и здесь необходимы совместные усилия представителей банковского сообщества и государства. Очевидно, что у разных государств, общественных институтов и социальных групп уровень экономических и социальных проблем различный. Важным, на наш взгляд, остается осознание представителями финансово-банковского сообщества необходимости совместного поиска путей нового экономического развития. Безусловно, это их прямая обязанность, и именно с ними следует искать и обсуждать пути приведения банковской системы в надлежащий порядок и на всей планете, и в каждой отдельно взятой стране, пострадавшей в результате мирового финансового кризиса. Для экономического переустройства мира, прежде всего финансового, нужны совместные идеи и решения в сфере глобального финансового регулирования.

Полагаем, что, несмотря на временную негативную оценку банковской деятельности, банковское дело и банковский сектор экономики объективно заслуживают достойного внимания, понимания и поддержки одновременно со стороны как государства, так и общества. Глубинное понимание самой сути банковской деятельности, которая сводится к обеспечению деятельностью банков всех звеньев остальной экономики нормальным внутренним «кровообращением», нормальными условиями расчетно-платежного обслуживания и кредитования, достаточным объемом денежных средств и их возвратностью, позволяет утверждать, что в решении банковских проблем одновременно заинтересованы как банковское бизнес-сообщество, так и государство. Именно поэтому, думается,

307

Публичные финансы и налоговое право: ежегодник

политикам, банкам и научному сообществу, т.е. всем нам, следует сейчас научиться конструктивно взаимодействовать на основе принципов социального партнерства.

Присутствие в банковской деятельности элементов публичности, т.е. направленности на удовлетворение общих интересов (банковского сообщества, государства, граждан), социальности – влияния на настроения в обществе, требуют особого управления банковским сектором экономики, основанного на эффективном сочетании организующего государственного воздействия и рыночного регулирования.

Особая социальная природа банковской деятельности и банков, основных субъектов банковской системы, обуславливают рассмотрение банковской системы в качестве организационно-правовой основы для экономического подъема.

В связи со сказанным, на наш взгляд, возникает проблема устранения противоречий в денежно-кредитной системе, поскольку они имеют следствием дисбаланс в экономике, обществе и государстве.

На современном этапе развития банковского сектора особую актуальность, на наш взгляд, приобретают вопросы, связанные с отсутствием баланса интересов между крупными, средними и малыми банками. С точки зрения институционального развития российской банковской системы, мы видим перспективным формирование системы региональных банков.

В научной банковской литературе отмечается, что «государство до сих пор не сформулировало четкую модель построения необходимой ему банковской системы, точно не определило место и роль банков в экономическом развитии страны, не создало условия развития банковской системы на рыночной основе – в банковской сфере преобладают монополизм и внешнеэкономические методы «конкуренции»¹.

Вопрос, «сколько и каких банков нужно экономике?», к сожалению, скорее является предметом политического толка, а не научного исследования.

С позиций финансово-правового регулирования, банковская деятельность нуждается в разработке специальных принципов с учетом регионального аспекта формирования банковского сектора экономики, правового статуса региональных банков и их соответствующего законодательного закрепления.

Например, в действующем российском банковском законодательстве понятие «региональная банковская система» отсутствует. В банковской практике оно определяется как совокупность кредитных организаций, действующих на определенной территории. При этом регион обычно противопоставляется столице. Таким образом, термин «региональная банковская система» подразумевает банковскую систему Российской Федерации, за исключением кредитных организаций, расположенных в столице.

¹ См.: Госунян Г. А. Банкизация России : право, экономика, политика. М., 2008. С. 81.

Раздел IV. Проблемы финансово-правового регулирования...

На наш взгляд, следует отличать региональную банковскую систему от системы региональных банков. Первая, т.е. региональная банковская система, означает совокупность кредитных организаций, зарегистрированных на территории того или иного региона, за исключением их подразделений, действующих в других регионах, а также филиалы, представительства, операционные и кредитно-кассовые офисы столичных банков, функционирующие на соответствующей территории. Вторая же, т.е. система региональных банков, означает совокупность кредитных организаций, зарегистрированных в том или ином регионе, в том числе всех их подразделений, независимо от территории их функционирования. Предметом нашего рассмотрения является система региональных банков и формирование правового статуса ее элементов.

Центральный банк РФ региональными банками признает банки, зарегистрированные вне Московского региона, т.е. вне города Москвы и Московской области². Но система столичных региональных банков – вопрос отдельный. Дело в том, что Москва, как и любой другой регион, также считается субъектом федерации. Самостоятельным субъектом федерации признана и Московская область. Однако в банковской практике понятие Московский регион означает два субъекта федерации: город Москву и Московскую область. Эта практика закреплена и в действиях регулятора: надзор за банками, функционирующими на территории Москвы и области, осуществляет единое Московское главное территориальное управление Банка России.

По нашему мнению, банки можно подразделять на общефедеральные и региональные. Аналогичная градация уже имела место в Законе СССР от 11 декабря 1990 г. «О банках и банковской деятельности»³ (п. 2 ст. 6 «Коммерческие банки и их виды»), который по территории деятельности подразделял коммерческие банки на общесоюзные, республиканские и региональные.

Федеральными банками следует признать крупные банки, действующие на территории всей страны. При этом совсем не обязательно, чтобы они были столичными банками. Примером такого общефедерального банка, головной офис которого находится не в Москве, с недавних пор можно считать «Банк ВТБ», перерегистрированный в Санкт-Петербурге; уставный капитал этого практически государственного⁴ банка составляет почти 105 млрд руб. Другим общефедеральным банком, головной офис которого расположен в регионе, можно считать «МДМ Банк». Его головной офис расположен в Новосибирске, а в Москве находится один из 38

² См., например: Сноска 2 Отчета о развитии банковского сектора и банковского надзора в 2006 году // ЦБ РФ. 2007. С. 13; Сноска 6 Отчета о развитии банковского сектора и банковского надзора в 2007 году // ЦБ РФ, 2008. С. 14; Сноска 7 Отчета о развитии банковского сектора и банковского надзора в 2008 году // ЦБ РФ. 2009. С. 12.

³ Ведомости СНД и ВС СССР. 1990. № 52. Ст. 1155.

⁴ Основным акционером «Банка ВТБ» с долей 85,5 % является Правительство РФ.

его филиалов. И хотя уставный капитал одного из крупнейших частных банков страны составляет почти 4 млрд руб., «МДМ Банк» при этом остается крупнейшим частным немосковским банком.

Кроме того, с учетом территориальности (или охвата действия), полномочий и компетенции (вид лицензии, наличие филиальной сети) банки возможно также подразделить на федеральные, региональные и муниципальные.

К примеру, федеральные или общенациональные банки могут действовать на территории всей страны, осуществлять все виды банковских операций, иметь широкую сеть своих филиалов, в том числе и за рубежом.

Федеральные банки вправе:

- создавать филиалы и представительства, в том числе и за рубежом, а также кредитно-кассовые офисы и обменные пункты во всех населенных пунктах на территории всех субъектов федерации;
- открывать операционные офисы в населенных пунктах на территории субъектов федерации, входящих в федеральный округ, в котором такой банк имеет головную контору или филиал, а также дополнительные офисы и операционные кассы в населенных пунктах на территории субъектов федерации, подведомственным территориальному управлению Банка России, осуществляющему надзор за головной конторой или филиалом этого федерального банка.

Минимальный размер собственных средств (капитала) для федерального банка, устанавливаемый федеральным законом, не может быть ниже 180 млн руб.

Региональными банками также можно признавать банковские кредитные организации, действующие на территории одного региона (субъекта федерации или федерального округа). При этом региональные банки не вправе создавать филиалы и представительства за рубежом и открывать филиалы на территории других федеральных округов (т.е. за пределами того округа, на территории которого зарегистрирована головная контора).

Вместе с тем, они правомочны открывать филиалы, операционные и кредитно-кассовые офисы, обменные пункты в населенных пунктах на территории субъектов федерации своего федерального округа.

310 Региональный банк вправе открывать дополнительные офисы и операционные кассы в населенных пунктах на территории субъектов федерации (в пределах своего федерального округа), подведомственных территориальному управлению Банка России, осуществляющему надзор за головным офисом или филиалом этого регионального банка, а для представительских целей – открывать представительства на территории всех субъектов федерации.

Однако региональным банкам запрещено создавать дочерние банки за рубежом и участвовать в капитале других зарубежных кредитных организаций.

В формировании уставного капитала региональные банки могут использовать средства бюджетов субъектов (субъектов) федерации, государст-

Р а з д е л IV. Проблемы финансово-правового регулирования...

венных учреждений и предприятий соответствующих субъектов федерации. При этом минимальный размер собственных средств (капитала) для них устанавливается федеральным законом и не может составлять менее 90 млн руб.

Региональный банк в своем наименовании должен содержать название региона (федерального округа) или субъекта федерации, на территории которого он осуществляет свою деятельность, например, Северо-Кавказский региональный банк, Пермский краевой расчетный банк, Ярославский областной банк сбережений.

Местными банками возможно признать также кредитные банковские организации, действующие на территории одного поселения (города, поселка, сельского поселения) или муниципального района.

Местный банк не вправе создавать филиалы за рубежом, а также вне поселения или муниципального района, на территории которого расположен его головной офис. Однако он вправе:

- представлять интересы в органах власти и управления, а также в судебных органах;
- открывать представительства в административном центре района и/или субъекта федерации, на территории которого находится его головной офис;
- создавать свои филиалы, операционные, дополнительные и кредитно-кассовые офисы, операционные кассы и обменные пункты только на территории своего поселения или муниципального района.

Местные банки не могут:

- иметь генеральную лицензию и открывать корреспондентские счета за рубежом;
- открывать и вести счета как банков-нерезидентов, так и банков-резидентов (корсчета типа «ЛОРО»);
- выдавать кредиты физическим и юридическим лицам, не зарегистрированным на территории соответствующего поселения или муниципального района;
- создавать дочерние банки и участвовать в капитале других кредитных организаций, быть головными кредитными организациями в составе банковской группы.

В формировании уставного капитала местного банка могут использоваться средства местного бюджета, муниципальных учреждений и предприятий. Минимальный размер собственных средств (капитала) для местного банка устанавливается законом субъекта федерации в пределах, установленных федеральным законом. В наименовании местного банка должно содержаться указание на поселение или муниципальный район, на территории которого он осуществляет свою деятельность, например, Рязанский городской коммерческий банк, Новопокровский районный земельный банк.

При рассмотрении банковской системы как части экономической системы страны мы исходим из того, что именно экономические системы регионов – субъектов РФ представляют собой потенциальный резерв,

который в посткризисных условиях следует использовать для стимулирования экономического роста. В свою очередь, и развитие местной экономики невозможно без сформированной системы региональных банков и организации полноценного регионального банковского обслуживания.

В качестве научной гипотезы выдвинем тезис, что доступ предпринятий к кредитному ресурсу может быть облегчен за счет создания системы региональных банков. Средние и малые региональные банки способны более эффективно аккумулировать региональные финансовые ресурсы за счет своего внутреннего потенциала, состоящего в местном происхождении и расположении, в человеческом ресурсе (и руководство, и аппарат банка – местные кадры). В силу этого, в отличие от федеральных банков они имеют возможность непосредственного мониторинга экономической ситуации и общественных настроений, а также, в случае участия в их капиталах государства или органов местного самоуправления получают дополнительный кредит доверия со стороны вкладчиков и предпочтение представителей местного бизнеса. Также, на наш взгляд, в банковской деятельности местных кредитных учреждений имеется дополнительный стимул способствовать экономическому и социальному развитию своей территории, распространению финансовой грамотности среди своих вкладчиков, повышению финансовой культуры своего заемщика. Таким образом, банковская деятельность местного кредитного учреждения не является обезличенной, поскольку между ним и клиентом устанавливаются банковские отношения, приобретающие этическую окраску, что в общем соответствует мировым тенденциям развития банковского бизнеса.

В условиях преодоления последствий мирового финансово-экономического кризиса органы, регулирующие финансовую и банковскую деятельность, основным вопросом считают кредитование экономики, прежде всего – ее реального сектора. Поэтому каждый хозяйствующий субъект или гражданин в любом регионе Российской Федерации должен иметь равную возможность удовлетворить свою потребность в банковской услуге.

Это обстоятельство особенно важным видится в связи с тем, что, например, в таких субъектах РФ, как республики (Саха) Якутия, Карелия, Кomi, Амурская, Новгородская, Сахалинская, Псковская, Орловская, Костромская, Смоленская, Мурманская области, где численность населения не достигает даже 1 млн человек, а в отдельных регионах (Алтай, Чукотка, Камчатка, Еврейская автономная область) составляет даже менее 500 тыс. человек, не говоря уж о городах, в которых численность населения исчисляется несколькими сотнями человек, кредитная организация с уставным капиталом 90 млн руб. представляется затратным финансовым механизмом.

В такой ситуации банк не сможет применить свои финансовые мощности, поскольку в регионе потребность в кредите для мелкого и среднего бизнеса редко превышает 500 тыс. руб. При этом в банковской системе должны быть кредитные организации, способные удовлетворить такую

Р а з д е л IV. Проблемы финансово-правового регулирования...

потребность. Думается, что государству в целях подъема экономики в регионах следует создать систему доступного кредита, что возможно только при наличии системы региональных банков.

Одновременно полагаем, что формирование системы региональных банков в банковской системе РФ и дифференциация государственного регулирования банковской деятельности позволят посредством банковского сектора воздействовать на положительную динамику экономических процессов. Развитие системы региональных банков, безусловно, относится к протекционистским мерам, причем не только в отношении банковского сектора, но и всей экономики в целом, и на это должно быть государственноеластное усмотрение и политическая воля. Применение таких мер оправдано, на наш взгляд, системообразующей ролью банковского сектора в экономике. И поскольку рынок не самодостаточен, то государственное управляющее воздействие здесь требуется как организующее начало.

Такой подход мы формируем исходя из отечественного и мирового опыта экономической эволюции. Рынок относится к безусловным ценностям и достижениям цивилизации, но при этом не является самоцелью ее развития. Напротив, он необходим для эволюции экономики и общества. Одновременно с этим правомерна посылка о недопустимости ограничительного толкования банковской деятельности как выполнения определенной совокупности банковских операций, а банковской системы как совокупности субъектов, без рассмотрения в их сущности одновременно экономического, социального, правового и этического начал.

Данная позиция также находит подтверждение в дореволюционной и современной отечественной научной литературе. О социальной природе денежно-кредитных отношений и важности частного кредитования высказывался М. Ф. Орлов в своем труде «О государственном кредите». Указывая на их особенность и способность к урегулированию противоречий в обществе, этот яркий представитель золотого фонда российской экономической и финансово-правовой мысли также подчеркивал: «Важность частного кредита в государственном смысле состоит в том, что он распространением своим поощряет народную промышленность, делая все неупотребленные капиталы доступными для людей предприимчивых, честных и благоразумных»⁵. Я. А. Гейвандов в своей монографии «Социальные и правовые основы банковской системы Российской Федерации» прямо указывает: «Для банковской деятельности и банковских систем большинства государств вне зависимости от религиозных и иных воззрений их населения, вне зависимости от их политico-правового или экономического устройства является актуальным приздание денежно-кредитной сфере, а также экономической и денежно-кредитной политике больше этических, нравственных начал, признаваемых повсеместно», что в свою очередь может «способствовать возрождению и дальнейшему

⁵ См.: Орлов М. Ф. О государственном кредите. У истоков финансового права. М., 1998. С. 301–306.

развитию денежно-кредитных отношений, имеющих не только экономическую или правовую, но и социально-нравственную природу, ограничивающую возможности использования денежно-кредитных систем в каждом конкретном государстве и в мире в целом для достижения антисоциальных целей⁶. Как справедливо отмечает Г. А. Тосунян: «В органах власти и управления нет осознания того, что защита законных прав и интересов частной банковской системы – это вопрос обеспечения государственной безопасности»⁷. В первую очередь это касается средних и малых банков, поскольку крупные способны себя защитить самостоятельно, с помощью лоббирования своих интересов в органах государственной власти и управления. В аспекте развития банковского сектора как системообразующей сферы экономики полностью разделяем позицию С. А. Голубева о том, что «от состояния банковской системы государства... зависит защищенность и устойчивость национальной валюты, в том числе ее покупательная способность и курс по отношению к иностранным валютам, что имеет первостепенное значение для государственного суверенитета»⁸.

Сказанное позволяет заключить, что в условиях глобализации экономики важным моментом является все-таки сохранение национальной банковской системы, что возможно на основе ее развития, а не реформирования, прежде всего, за счет внутреннего потенциала.

Задача развития системы регионального банковского обслуживания, по нашему мнению, имеет отчетливо выраженный публичный характер, поскольку ее решение направлено на удовлетворение общего интереса государства, банковского сообщества и общества в целом, а также достижение общей цели экономического развития страны – перехода российской экономики на инновационный путь развития.

Таким образом, основу проблем банковской системы Российской Федерации составляют проблемы экономики в целом. Поэтому и возникает необходимость несколько сместить акценты и главными задачами считать не реорганизацию и реформирование банковского сектора, а курс на его развитие и формирование в соответствии с современными потребностями социально-экономического развития российского государства и общества.

В связи с изложенным региональное направление развития отечественной банковской системы нам представляется весьма актуальным. Поэтому полноценное обеспечение экономики и населения банковским

⁶ Гейвандов Я. А. Социальные и правовые основы банковской системы Российской Федерации. М., 2003. С. 52–53.

⁷ Тосунян Г. А. Банкизация России : право, экономика, политика. М., 2008. С. 83.

⁸ См.: Голубев С. А. Правовое регулирование государственного управления банковской системой в Российской Федерации и в зарубежных странах : сравнительно-правовой анализ. М., 2004. С. 8.

Р а з д е л IV. Проблемы финансово-правового регулирования...

ми услугами остается одновременно ориентиром официальной государственной финансово-кредитной политики и публичной целью банковской деятельности, а также задачей каждой конкретной кредитной организации. Необходимо глубокое научное осмысление и соответствующее закрепление в действующем законодательстве практической целесообразности и социально-экономической необходимости развития системы региональных банков.

Научное издание

ПУБЛИЧНЫЕ ФИНАНСЫ И НАЛОГОВОЕ ПРАВО

Ежегодник

Выпуск 1

**Современные проблемы финансового и налогового права
стран Центральной и Восточной Европы**

Под редакцией *M. B. Карасёвой (Сенцовой)*

Редакторы *H. H. Масленникова, B. A. Муконина, З. С. Фоменко*

Художественный редактор *E. B. Ткачёва*

Компьютерная верстка *L. O. Мещеряковой*

Корректоры *M. C. Исаева, Г. И. Старухина, M. G. Щигрева*

Подписано в печать 26.07.2010. Формат 70×100/16.
Уч.-изд. л. 25,3. Усл. п. л. 25,7. Тираж 300 экз. Заказ 1058

Издательство Воронежского государственного университета
394000 Воронеж, ул. Ф. Энгельса, 8

Отпечатано в типографии Издательско-полиграфического центра
Воронежского государственного университета
394018 Воронеж, ул. Пушкинская, 3