

ПУБЛИЧНО-ПРАВОВОЕ ОБОЗРЕНИЕ

УЧРЕДИТЕЛЬ:

Федеральное государственное бюджетное учреждение высшего образования
«Воронежский государственный университет»

ГЛАВНЫЙ РЕДАКТОР:

М. В. Сенцова (Карасева), д-р юрид. наук

ЗАМЕСТИТЕЛИ ГЛАВНОГО РЕДАКТОРА:

А. В. Красюков, д-р юрид. наук, А. Г. Пауль, д-р юрид. наук

ОТВЕТСТВЕННЫЙ СЕКРЕТАРЬ:

М. Б. Обухова

РЕДАКЦИОННАЯ КОЛЛЕГИЯ:

Л. Я. Абрамчик, канд. юрид. наук, Гродненский государственный университет им. Янки Купалы (Беларусь); С. В. Агиевец, канд. юрид. наук, Витебский государственный университет им. П. М. Машерова (Беларусь); М. О. Баев, д-р юрид. наук; П. Н. Бирюков, д-р юрид. наук; Т. М. Бялкина, д-р юрид. наук; Л. С. Коробейникова, канд. экон. наук; А. Г. Кудрявцев, канд. юрид. наук; С. Н. Махина, д-р юрид. наук; В. А. Мачехин, канд. юрид. наук, Московский государственный юридический университет им. О. Е. Кутафина; С. П. Мороз, д-р юрид. наук, Каспийский общественный университет (г. Алматы, Казахстан); Е. И. Носырева, д-р юрид. наук; В. А. Оганесян, д-р юрид. наук, Российско-Армянский (Славянский) университет (г. Ереван, Армения); С. В. Передерин, д-р юрид. наук; Е. В. Порохов, д-р юрид. наук, Каспийский общественный университет (г. Алматы, Казахстан); О. С. Рогачева, д-р юрид. наук; Ю. Н. Старилов, д-р юрид. наук; Г. В. Стародубова, канд. юрид. наук; Л. Б. Хван, канд. юрид. наук, Ташкентский государственный юридический университет (Узбекистан); Т. Т. Шамурзаев, д-р юрид. наук, Киргизско-Российский славянский университет (г. Бишкек, Кыргызстан)

Адрес редакции и издателя: 394018 г. Воронеж, Университетская площадь, 1.
Воронежский государственный университет.
Редакция журнала «Публично-правовое обозрение».
e-mail: review@law.vsu.ru
тел./факс: 8 (473) 255-84-79

© Воронежский государственный университет, 2023
© Оформление, оригинал-макет.
Издательский дом ВГУ, 2023

PUBLIC LAW REVIEW

FOUNDER:

**Federal State Budget Educational Institution of Higher Education
«Voronezh State University»**

CHIEF EDITOR:

Marina V. Sentsova (Karaseva), Doctor of Legal Sciences

DEPUTY CHIEF EDITOR:

Andrey V. Krasnyukov, Doctor of Legal Sciences; *Aleksei G. Paul*, Doctor of Legal Sciences

EXECUTIVE SECRETARY:

Marina B. Obukhova

EDITORIAL TEAM:

Liliya Y. Abramchik, Candidate of Legal Sciences, Grodno State University Yanka Kupala (Belarus); *Svetlana V. Agievets*, Candidate of Legal Sciences, Vitebsk State University P. M. Masherova (Belarus); *Maxim O. Baev*, Doctor of Legal Sciences (Voronezh State University); *Pavel N. Biryukov*, Doctor of Legal Sciences (Voronezh State University); *Tatyana M. Byalkina*, Doctor of Legal Sciences (Voronezh State University); *Larisa S. Korobeynikova*, Candidate of Economic Sciences (Voronezh State University); *Andrey G. Kudryavtsev*, Candidate of Legal Sciences (Voronezh State University); *Svetlana N. Mahina*, Doctor of Legal Sciences (Voronezh State University); *Victor A. Machehin*, Candidate of Legal Sciences (Kutafin Moscow State Law University); *Svetlana P. Moroz*, Doctor of Legal Sciences, Caspian Public University, Almaty (Kazakhstan); *Elena I. Nosyreva*, Doctor of Legal Sciences (Voronezh State University); *Vladimir A. Oganessian*, Doctor of Legal Sciences, Russian-Armenian (Slavonic) University, Yerevan (Armenia); *Sergey V. Perederin*, Doctor of Legal Sciences (Voronezh State University); *Evgeny V. Porokhov*, Doctor of Legal Sciences, Caspian Public University, Almaty (Kazakhstan); *Olga S. Rogacheva*, Doctor of Legal Sciences (Voronezh State University); *Yury N. Starilov*, Doctor of Legal Sciences (Voronezh State University); *Galina V. Starodubova*, Candidate of Legal Sciences (Voronezh State University); *Leonid B. Khvan*, Candidate of Legal Sciences, Tashkent State Law University (Uzbekistan); *Taalibek T. Shamurzaev*, Doctor of Legal Sciences, Kyrgyz-Russian Slavic University, Bishkek (Kyrgyzstan)

Editorial committee address: 394018 r. Voronezh, Universitetskaya pl., 1.
Voronezh State University.
Editorial committee «Public law review».
e-mail: review@law.vsu.ru
tel./fax: 8 (473) 255-84-79

© Voronezh State University, 2023
© Design, original-model.
Publishing House of the Voronezh State
University, 2023

ПУБЛИЧНО-ПРАВОВОЕ ОБОЗРЕНИЕ



Издается с 2023 г.
Выходит 2 раза в год

НАУЧНЫЙ ЖУРНАЛ, 2023, № 1

СОДЕРЖАНИЕ

ОБЩАЯ ЧАСТЬ

Карасева М. В. Критерии идентификации отношений предмета финансового права	8
Андрианова Н. Г. Критерии обоснования финансово-правовой природы правового института (на примере деофшоризации)	14
Пешкова Х. В. Экономический анализ предмета финансово-правового регулирования в современных условиях	19
Брыкин К. И. Публичная финансовая деятельность институтов развития в кризисных условиях	26
Шевелько Д. А. Понятие и структура финансово-правового механизма стратегического планирования	30

БЮДЖЕТНОЕ ПРАВО

Рябова Е. В. К вопросу о выработке критериев разграничения правоотношений в сегменте бюджетной деятельности государства	34
Пауль А. Г. Использование бюджетных средств: идентификация отношений	39
Бобкова Л. Л. Трансформация форм бюджетного финансирования как средств реализации государством антикризисных мер	43
Кононов А. М. Договор о предоставлении субсидии: бюджетно-правовой или гражданско-правовой	48

НАЛОГОВОЕ ПРАВО

Ядрихинский С. А. К вопросу об отраслевой идентификации отношений по установлению налогов	51
Красюков А. В. Вещно-правовой аспект отношений, составляющих предмет налогового права	56
Васильева Е. Г. Совокупная обязанность налогоплательщика: новая система учета, механизм расчета с бюджетом	61
Иванюженко А. Б. Неосновательное обогащение как гражданско-правовой механизм защиты нарушенных прав участника налогового правоотношения	66
Соколов А. В. Защита прав налогоплательщика – физического лица при привлечении к налоговой ответственности по долгам от предпринимательской деятельности	72
Порохов Е. В. Дополнительные способы защиты возникших из налоговых обязательств имущественных прав государства в Республике Казахстан.	77

Дементьев И. В. Налоговые оговорки в договорах и их роль в механизме налогового правоприменения	95
Безикова Е. В. К вопросу о возмещении имущественных потерь и убытков при конструировании в договор налоговой оговорки.....	102
Смолицкая Е. Е. Уместна ли категория «злоупотребление» в налоговом праве?.....	107
Антропцева И. О. Налоговый комплаенс как направление развития налогового контроля.....	113
Ефремова Е. С., Ермоленко А. А. Достижение комплаенса при налогообложении самозанятых в условиях цифровизации налогового администрирования	117
Куприянов А. С. Развитие налогового комплаенса при осуществлении контроля трансфертного ценообразования	121
Маслов К. В. Отраслевая принадлежность правоотношений, обеспечивающих налоговую безопасность государства.....	127

НЕНАЛОГОВЫЕ ДОХОДЫ БЮДЖЕТА

Мардасова М. Е. Неналоговые платежи как источники доходов бюджетов: некоторые особенности правового регулирования и вопросы отраслевой принадлежности.....	132
Корчагина Е. С., Лунина Н. А. Дуалистическая природа неналоговых платежей за использование земельных участков, находящихся в государственной или муниципальной собственности	139
Куркин И. В. Курортный сбор: промежуточные итоги эксперимента и перспективы реформирования.....	147



CONTENTS

GENERAL PART

Karaseva (Sentsova) M. V. Criteria for Identifying Relations of the Financial Law Area	8
Andrianova N. G. Criteria for Substantiation of the Financial Legal Nature of the Legal Institution (On the Example of Deoffshorization).....	14
Peshkova Kh. V. Economic Analysis of the Subject of Financial and Legal Regulation in Modern Conditions	19
Brykin K. I. Public Financial Activity of Development Institutions in Crisis Conditions	26
Shevelko D. A. The Concept and Structure of the Financial and Legal Mechanism of Strategic Planning	30

BUDGET LAW

Ryabova E. V. On The Issue of Developing Criteria for Delimiting Legal Relations in the Segment of the Budgetary Activities of the State	34
Paul A. G. Budget Use: Relationship Identification	39
Bobkova L. L. Transformation of Forms of Budget Financing as a Means of Implementing Anti-Crisis Measures by the State	43
Kononov A. M. Subsidy Contract: Budgetary Law or Civil Law?.....	48

TAX LAW

Yadrikhinskiy S. A. On the Issue of Sectoral Identification of Relations on the Taxes Setting	51
Krasiukov A. V. Property Law Aspect of Relations Constituting the Subject of Tax Law	56
Vasilyeva E. G. The Total Obligation of the Taxpayer: a New Accounting System, A Mechanism for Calculating the Budget.....	61
Ivanyuzhenko A. B. Unjustified Enrichment as a Civil Law Mechanism of Protection of Violated Rights of a Participant of Tax Legal Relations	66
Sokolov A. V. Protection of the Rights of a Taxpayer of an Individual When Attracting Tax Business Debt Liability.....	72
Porokhov E. V. Additional Ways to Protect Property Rights of State Arisen from Tax Liabilities in the Republic of Kazakhstan	77
Dementyev I. V. Tax Clauses in Contracts and their Role in The Mechanism of Tax Enforcement	95

Bezikova E. V. On the Issue of Compensation for Property Losses and Losses During the Construction of a Tax Clause in The Contract	102
Smolitskaya E. E. Is the Category of “Abuse” Appropriate in Tax Law?	107
Anrtoptseva I. O. Tax Compliance as a Way of the Development of the Tax Control.....	113
Efremova E. S., Ermolenko A. A. Achieving Compliance with the Taxation of the Self-Employed in the Context of Digitalization of Tax Administration	117
Kupriyanov A. S. Development of Tax Legislation and Control over Transfer Pricing.....	121
Maslov K. V. Affiliation of Legal Relations That Ensure the National Tax Security to the Branches of Law	127

NON-TAX BUDGET REVENUES

Mardasova M. E. Non-Tax Payments as Fiscal Revenue Sources: Some Features of Legal Regulation and Issues of Industry Affiliation	132
Korchagina E. S., Lunina N. A. The Dualistic Nature of Non-Tax Payments for the Use of Land Plots Owned by the State or Municipal Property	139
Kurkin I. V. Resort Fee: Interim Results of the Experiment and Prospects for Reforming	147

ПРЕДИСЛОВИЕ

Уважаемые читатели, представляем вашему вниманию первый номер научного журнала «Публично-правовое обозрение».

Журнал задуман как площадка для обмена научными идеями в сфере публично-правового регулирования между учеными из России и ближнего зарубежья. В связи с этим в члены редколлегии журнала вошли не только российский ученые, но и ученые из Армении, Беларуси, Казахстана, Киргизии и Узбекистана. Надеемся, что число зарубежных партнеров, публикующихся в журнале, будет возрастать.

Для научной коммуникации исследователей из разных стран весьма важен доступ к обзорам и рецензиям иностранной профильной литературы, поэтому мы будем стремиться размещать на страницах нашего журнала такого рода публикации.

Кроме того, предполагается, что в журнале появятся и специальные тематические подборки научных материалов по актуальным проблемам публичного права. С учетом того, что в современном публичном праве сильна тенденция заимствования терминов, понятий и правовых конструкций частного права, научные статьи на стыке проблем частного и публичного права будут приветствоваться.

Первый номер журнала «Публично-правовое обозрение» посвящен международной научно-практической конференции по финансовому праву, состоявшейся на юридическом факультете Воронежского государственного университета 27 октября 2022 г. На конференции обсуждались проблемы идентификации отношений, составляющих предмет финансового права. В журнал вошли статьи авторов, участвовавших в конференции.

Предполагается, что и в будущем в журнале будут публиковаться материалы научных конференций по публичному праву, проводимые в содружестве с нашими партнерами из зарубежных стран.

Главный редактор
профессор *М. Карасева (Сенцова)*

ОБЩАЯ ЧАСТЬ

УДК 347.73

ББК 67.402

КРИТЕРИИ ИДЕНТИФИКАЦИИ ОТНОШЕНИЙ ПРЕДМЕТА ФИНАНСОВОГО ПРАВА

М. В. Карасева (Сенцова)

Воронежский государственный университет

CRITERIA FOR IDENTIFYING RELATIONS OF THE FINANCIAL LAW ARIA

M. V. Karaseva (Sentsova)

Voronezh State University

Аннотация: в статье актуализируются отношения, составляющие предмет финансового права. Подчеркивается, что современные критерии идентификации этих отношений не являются переходящими, не зависящими от ранее сформированных теоретических взглядов на эти отношения. Отмечаются фундаментальные характеристики финансового правоотношения. Обосновывается мнение, что неимущественные публичные правоотношения не должны быть отнесены к финансово-правовым, если не доказана их производность от имущественного финансового правоотношения, связанность с ним. Сделан вывод, что имущественное финансовое правоотношение не может идентифицироваться как таковое лишь только потому, что опосредует финансы. Важен системный анализ этого правоотношения на наличие в нем всех вместе взятых идентифицирующих признаков.

Ключевые слова: финансовое правоотношение, предмет финансового права, имущественное правоотношение, неимущественное правоотношение, идентифицирующие признаки, финансы.

Abstract: the article actualizes the relations that make up the financial law aria. It is emphasized that the modern criteria for identifying these relations are not incoming, independent of previously formed theoretical views on these relations. The fundamental characteristics of the financial legal relationship, are noted. It is emphasized idea, that non-property public legal relations should not be attributed to financial and legal relations, unless their derivativeness from the property financial legal relationship, is proved. Similarly, it is concluded that a property financial relationship cannot be identified as such simply because it mediates finances. A systematic analysis of this legal relationship for the presence of all identifying features taken together is important.

Key words: financial legal relationship, financial law aria, property legal relationship, non-property legal relationship, identifying features, finances.

На сегодняшний день предмет финансового права определяется неоднозначно. Большинство ученых в качестве такого выделяют публичные финансы¹. Такой взгляд на отрасль финансового

права широко распространен и почти во всех европейских странах существует давно².

¹ См.: Орлюк О. П. Финансовое право. Академический курс. Киев, 2010. С. 90; Финансовое право: учебник / под ред. М. В. Карасевой. М., 2012. С. 23; Крохина Ю. А. Финансовое право. М., 2016; Ивлиева М. Ф. От финансового права к праву публичных финансов // Очерки финансово-правовой науки современности. М., 2011. С. 40–45; Нечай А. А. Публичные финансы как категория совре-

менного финансового права // Журнал рос. права. М., 2004. № 11.

© Карасева (Сенцова) М. В., 2023

² См.: Auby J.-M., Ducos-Ader. Droit public, droit financier, droit fiscal. Paris. 1980. С. 6; Dadomo K., Farren S. The French legal system. London, 1996. С. 19; Ruskowski E. Finance publiczne I prawo finansowe. Bialystok, 2018; Крылова Н. С. Публичные (государственные) финансы: особенности процесса конституционализации в эпоху

Трансформация предмета финансового права в отечественной финансово-правовой науке было связано с тем, что финансовые отношения, направленные на решение государственных и даже в какой-то мере муниципальных задач постепенно перестали опосредоваться только государственными и муниципальными денежными фондами. Исторически сложилось так, что многие государственные задачи стали разрешаться за счет негосударственных денежных фондов, а кроме того, в условиях развития гражданского общества по-настоящему проявились публичные интересы общества. Последние стали обеспечиваться за счет денежных фондов, имеющих публичный характер. В их числе – финансовые фонды госкорпораций и госкомпаний, а также многие мелкие децентрализованные фонды, собирающие парафискальные сборы для решения публичных задач. Конечно, все публичные денежные фонды опосредованы правовым регулированием, и в этом смысле не свободны от государственного участия в своем развитии.

С расширением предмета финансового права до уровня публичных финансов постепенно стала проявляться трансформация его предмета, так как идентификационные признаки отношений, составляющие его предмет, стали заметно изменяться, причем совершенно неожиданно и без должного обоснования. Думается, что это не случайно. Дело в том, что в принципиально новых условиях не были зафиксированы давно сформировавшиеся признаки финансовых правоотношений и обоснованы новые признаки, которые складывались под влиянием развития предмета отрасли. Между тем, такая работа должна была выполняться именно для того, чтобы в новых условиях развития предмета финансового права сохранилась его научная ценность как отрасли права.

На сегодняшний день в отечественной финансово-правовой науке вопрос о предмете финансового права становится дискуссией. Появились тенденции, направленные на его реструктуризацию и даже полное изменение.

Во-первых, наблюдается тенденция к объединению в рамках финансового права публичных и частных финансов.

Во-вторых, нередко административно-правовые отношения выдаются за финансово-глобализации // Право. Журнал Высшей школы экономики. 2018. № 1. С. 175–192.

правовые. Так, иногда на практике гражданско-правовые отношения воспринимаются как финансово-правовые.

Наконец, бывает и так, что новые сегменты развития финансового права остаются незамеченными, в результате чего некоторые отношения оказываются не учтенными в качестве финансово-правовых.

Прежде всего остановимся на вопросе о том, почему все финансовые отношения, без учета их отраслевой природы, нельзя объединить в рамках финансового права как отрасли.

Отметим, что в истории финансово-правовой мысли, как отечественной, так и зарубежной, подобные попытки уже совершались. К примеру, такого рода идея была высказана А. Т. Ковальчуком. Он утверждал, что в современную эпоху предмет финансового права должен быть расширен за счет введения в него финансовых правоотношений рыночного хозяйства. Кроме того, совсем недавно, в 2021 г. в издательстве «Проспект» вышел учебник под редакцией профессора В. Ф. Попондопуло и Д. А. Петрова, в котором предлагалось включать в финансовое право частное финансовое право, т. е. собственно финансовое право и публичное финансовое право, т. е. административное право, регулирующее финансовую сферу³.

Конечно, нельзя не заметить, что в ряде зарубежных стран под финансовым правом действительно понимается совокупность законодательных и иных нормативных правовых актов, регулирующих общественные отношения на финансовом рынке. Однако в этих учебниках рассматриваются не те отношения, которые образуют в совокупности отрасль права в доктрине российской правовой науки, а просто совокупность правовых актов, регулирующих финансовый рынок. Фактически речь идет о финансовом законодательстве и прочих нормативных правовых актах⁴.

³ См.: Ковальчук А. Т. Финансовое право в рыночных системах. Киев, 2008 ; Институты финансового права / под ред. Н. М. Казанцева. М., 2009. С. 29 ; Финансовое право : учебник / под ред. В. Ф. Попондопуло, Д. А. Петрова. М., 2021.

⁴ См.: Benjamin J. Financial Law. Oxford : Oxford University Press, 2007 ; Нобель П. Швейцарское финансовое право и международные стандарты. М. : Вольтерс Клувер, 2007. 1152 с. ; Marcel C. A. van den Nieuwenhuijzen. Financial Law in Netherlands, Kluwer Law International BV, The Netherlands. P. 2–5.

Какие бы доводы не приводились в защиту объединения в одной отрасли частных и публичных финансов, на наш взгляд, все они несостоятельны. Причина здесь одна: отрасль права для того, чтобы существовать, должна иметь единый метод правового регулирования. Если же объединять финансово-правовую отрасль публичные и частные финансы, то равных методов правового регулирования в этой отрасли будет два – императивный и диспозитивный. Следовательно, правовую специфичность финансовых отношений, создаваемую синергией предмета и метода, невозможно выявить. Получается, что предметом финансового права будут все финансы, которые всегда возможно идентифицировать по экономическим признакам, а вот их правовую специфику выявить станет невозможно. Ведь специфика правового регулирования зависит не только от предмета, а еще и от его синергии с методом правового регулирования. Иначе говоря, специфика единого метода правового регулирования в союзе с предметом отрасли создает критерии для идентификации правоотношений. Отсутствие в финансовом праве единого метода правового регулирования, а отсюда – и единых идентификационных признаков финансового правоотношения, не позволит дифференцировать эти отношения в рамках отрасли. Единый предмет финансового права, отрегулированный разными методами одновременно – императивным и диспозитивным – это нонсенс.

Другими словами, из-за отсутствия единого критерия (предмет в системе с единым методом) правовую специфику финансового правоотношения в той отрасли права, где ее предметом будут просто финансы, выявить нельзя, ибо для частных и публичных финансов она будет различна. Соответственно, в такой ложной отрасли права не будет выделено единого критерия идентификации отношений, их будет два. Соответственно, в данном случае речь будет идти не об отрасли права, а об отрасли финансового законодательства. Особенно остро это будет проявляться в сложных правоприменительных ситуациях, когда необходимо будет определить правовую природу правоотношения для того, чтобы при разрешении спора исходить из соответствующих подходов – публично-правовых или частно-правовых. В современных условиях это можно продемонстрировать на примере субсидий и грантов, выделяемых из бюджета.

Так, Верховный Суд РФ считает, что правоотношения по предоставлению субсидий являются гражданско-правовыми, несмотря на то, что эти отношения регулируются Бюджетным кодексом Российской Федерации. Между тем, вопрос о правовой природе субсидий и грантов, как отмечается в науке, является основным для определения последствий их нецелевого использования⁵.

С учетом вышесказанного следует акцентировать внимание на идентифицирующих признаках финансового правоотношения, обусловленных актуальными особенностями предмета и метода финансового права, в качестве которых выступают публичные финансы и императивный метод соответственно.

Представляется, что на сегодняшний день к числу этих признаков надо относить следующие:

а) финансовое правоотношение по природе является имущественным и связанным с ним неимущественным;

б) финансовое правоотношение является властеотношением;

в) обязательным субъектом финансового правоотношения является публичный субъект – публично-правовое образование, государственный или муниципальный орган, а также иной субъект, наделенный в силу закона или иного нормативно-правового акта публичной функцией в области финансов;

г) в финансовом правоотношении реализуется публичный интерес, и это правоотношение в своем движении опосредует публичный или обремененный публичной функцией денежный фонд.

Данные признаки являются идентифицирующими, если учитываются в совокупности. При этом необходимо сделать некоторые уточнения.

Когда мы говорим, что финансовое правоотношение является имущественным или неимущественным, но связанным с имущественным, надо понимать, что эта связь в предмете финансового права весьма специфична. По крайней мере, она заметно отличается от связи имущественных и неимущественных отношений в предмете гражданского права.

⁵ См.: Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 19 января 2018 г. № 308 ЭС17-9296. Доступ из справ.-прав. сист. «КонсультантПлюс».

Так, имущественное финансовое правоотношение – это то, объектом которого являются материальные блага в виде публичных финансовых ресурсов, т. е. налоги, сборы, пошлины, межбюджетные трансферты, иные доходы, поступающие в публичные денежные фонды, а также некоторые публичные расходы.

Что касается неимущественных финансовых правоотношений, то они более многообразны. В их числе: отношения бюджетного процесса, публичного финансового контроля, привлечения к налоговой ответственности, обжалования актов налоговых органов, установления налогов и т. д.

Однако самое главное то, что в предмете финансового права имущественные и неимущественные отношения связаны линейно. Неимущественное финансовое правоотношение никогда в принципе не возникает изолированно от имущественного финансового правоотношения; оно по определению всегда производно от имущественного. Поэтому крайне важно в исследовании доказать существование того или иного неимущественного финансового правоотношения как производного от того или иного имущественного финансового правоотношения. Абсолютно самостоятельных, неимущественных финансовых правоотношений, не обеспечивающих имущественные финансовые правоотношения, в финансовом праве нет. Иначе говоря, неимущественное отношение в предмете финансового права не может быть вырвано из связи с имущественным и идентифицировано как отдельно взятое неимущественное финансовое правоотношение.

Особенность связи имущественного и неимущественного финансового правоотношения особенно ярко проявляется в сравнении с гражданским правом, предметом которого, как известно, также являются имущественные и связанные с ними личные неимущественные отношения. Однако здесь связь по существу иная, нежели в предмете финансового права. В гражданском праве личные неимущественные отношения связаны с имущественными потому, что как первые, так и вторые не могут существовать вне товарного оборота. Поэтому доказать существование личного неимущественного отношения как правоотношения гражданско-правового необходимо не в зависимости от связи с гражданско-правовым имущественным

правоотношением, а в возможности использования объекта этого отношения как товара, т. е. в его способности приобретать товарную форму.

Таким образом, в гражданском праве имущественные и личные неимущественные отношения связаны в своей сущности как товары, а в финансовом праве имущественные и неимущественные отношения, как уже было отмечено, связаны линейно. Неимущественное финансовое правоотношение только тогда может являться таковым, когда будет доказана его производность от имущественного, направленность на обеспечение функционирования этого имущественного отношения.

Из отмеченного следует, что неимущественное финансовое правоотношение как самостоятельное не может существовать. Если подобное правоотношение имеет место, то скорее всего оно является не финансово-правовым, а административно-правовым. В этой связи нельзя путать финансово-правовые и административно-правовые отношения в сфере финансов. Между тем, такая тенденция существует. К примеру, вряд ли на первый взгляд очевидно, что отношения, связанные с правовым обеспечением финансовой надежности кредитных организаций, являются финансово-правовыми. По крайней мере, в науке это не доказано с точки зрения связанности неимущественных правоотношений по обеспечению финансовой надежности кредитных организаций с имущественными финансовыми правоотношениями. Было бы бесспорно, если бы удалось доказать, что обеспечение финансовой надежности кредитных организаций основано на движении финансовых ресурсов в публичные денежные фонды и из них гарантирует такое движение. И тогда станет ясно, что обеспечение финансовой надежности кредитных организаций только лишь в некоторой части, в отдельном сегменте, а не в целом, представляет собой финансово-правовое явление.

Безусловно, научная проблема финансовой надежности кредитных организаций в финансово-правовом аспекте является очень актуальной. Равным образом финансовый контроль за деятельностью некредитных финансовых организаций может быть признан финансово-правовым только в том случае, если будет доказано, что некредитные финансовые организации вступают в имущественные финансовые право-

отношения, и именно поэтому обеспечиваются неимущественными правоотношениями публичного финансового контроля⁶. В отмеченном аспекте весьма показательна диссертационная работа Н. Г. Андриановой, в которой автор, доказывая финансово-правовую природу деофшоризации, исходит из того, что все субинституты этого правового института, реализуемые в рамках неимущественных правоотношений, являются субинститутами финансово-правовыми именно потому, что направлены на обеспечение поступления финансовых ресурсов в бюджетную систему Российской Федерации. В этом смысле субинститут противодействия уклонению от уплаты налогов является центральным в этом правовом институте⁷. Исследование Н. Г. Андриановой ценно тем, что научно обосновывает возможность введения в отрасль и науку финансового права нового финансово-правового института – института деофшоризации.

Помимо всего отмеченного, весьма часто в науке можно встретить выводы о финансово-правовой принадлежности явления, основанные на том, что это явление жестко урегулировано в законодательстве и так или иначе связано с финансами. Однако это мнение всегда будет ошибочным, ибо законодательство – это лишь условие возникновения правоотношения, и его жесткость, четкость, однозначность характерны для отношений любой отраслевой принадлежности. Иначе говоря, отраслевое правовое регулирование всегда в какой-то мере императивно и в какой-то мере диспозитивно одновременно. Однако из этого не вытекает властный характер правоотношения. К примеру, законодательство об акционерных обществах, обществах с ограниченной ответственностью определяет некоторые требования к распределению финансов этих обществ, но нет и не может быть в правовой практике утверждений, что в данном случае возникают финансовые правоотношения. Факт императивного правового регулирования объекта, имеющего денежную форму, еще не обу-

словливает его принадлежности к финансовому праву. Ясно, что здесь речь идет о финансах, но о финансах частных, и императивное законодательное регулирование в данном случае не может служить критерием идентификации этих отношений как финансово-правовых со всеми вытекающими отсюда последствиями. Надо исследовать природу правоотношения, в рамках которого может развиваться интересующее нас правовое явление на предмет соответствия всем квалифицирующим его признакам в совокупности. Если это явление развивается в рамках финансового правоотношения, значит оно носит финансово-правовой характер, а если это доказать не удастся, значит оно имеет иную отраслевую принадлежность.

В целом, на сегодняшний день следует обратить внимание ученых на два обстоятельства. Во-первых, финансовое право – это отрасль публичного права, и не все то, что есть финансы, может образовывать финансовое правоотношение. А во-вторых, неправильная идентификация отношений как финансово-правовых размывает предмет финансового права как отрасли.

Библиографический список

- Андрианова Н. Г.* Деофшоризация как институт финансового права : основные тенденции формирования и развития : автореф. ... дис. канд. юрид. наук. М., 2022. С. 3–21.
- Ивлиева М. Ф.* От финансового права к праву публичных финансов // *Очерки финансово-правовой науки современности*. М., 2011.
- Институты финансового права* / под ред. Н. М. Казанцева. М., 2009.
- Ковальчук А. Т.* Финансовое право в рыночных системах. Киев, 2008.
- Крохина Ю. А.* Финансовое право. М., 2016.
- Крылова Н. С.* Публичные (государственные) финансы : особенности процесса конституционализации в эпоху глобализации // *Право. Журнал Высшей школы экономики*. 2018. № 1.
- Нечай А. А.* Публичные финансы как категория современного финансового права // *Журнал российского права*. 2004. № 11.
- Нобель П.* Швейцарское финансовое право и международные стандарты. М. : Вольтерс Клувер, 2007.
- Орлюк О. П.* Финансовое право. Академический курс. Киев, 2010.
- Финансовое право : учебник* / под ред. В. Ф. Попондопуло, Д. А. Петрова. М., 2021.

⁶ См.: *Чистюхин В. В.* Правовое регулирование финансового контроля за деятельностью некредитных финансовых организаций в Российской Федерации : автореф. канд. дис. юрид. наук. М., 2022. С. 3–21.

⁷ См.: *Андрианова Н. Г.* Деофшоризация как институт финансового права : основные тенденции формирования и развития : автореф. дис. канд. юрид. наук. М., 2022. С. 3–21.

Финансовое право : учебник / под ред. М. В. Карасевой. М., 2012.

Чистюхин В. В. Правовое регулирование финансового контроля за деятельностью некредитных финансовых организаций в Российской Федерации : автореф. ... канд. дис. М., 2022. С. 3–21.

Auby J.-M., Ducos-Ader. Droit public, droit financier, droit fiscal. Paris, 1980.

Benjamin J. Financial Law. Oxford : Oxford University Press, 2007.

Dadomo K., Farren S. The French legal system. London, 1996. С. 19.

Marcel C. A. van den Nieuwenhuijzen. Financial Law in Netherlands, Kluwer Law International BV. The Netherlands. P. 2–5.

Ruskowski E. Finance publiczne I prawo finansowe. Bialystok, 2018.

Воронежский государственный университет
Карасева (Сенцова) М. В., доктор юридических наук, профессор, заведующая кафедрой финансового права

E-mail: sml@law.vsu.ru

Поступила в редакцию: 15.01.2023

Voronezh State University
Karaseva (Sentsova) M. V., Doctor of Legal Sciences, Professor, Head of Financial Law Department, Voronezh State University

E-mail: sml@law.vsu.ru

Received: 15.01.2023

КРИТЕРИИ ОБОСНОВАНИЯ ФИНАНСОВО-ПРАВОВОЙ ПРИРОДЫ ПРАВОВОГО ИНСТИТУТА (НА ПРИМЕРЕ ДЕОФШОРИЗАЦИИ)

Н. Г. Андрианова

*Высшая школа государственного аудита (факультет)
Московского государственного университета имени М. В. Ломоносова*

CRITERIA FOR SUBSTANTIATION OF THE FINANCIAL LEGAL NATURE OF THE LEGAL INSTITUTION (ON THE EXAMPLE OF DEOFFSHORIZATION)

N. G. Andrianova

*Moscow State University named after M. V. Lomonosov,
Higher School of Public Audit (faculty)*

Аннотация: в статье на основе анализа подходов к определению понятия «институт права» в теории права, понятия «институт финансового права» в теории финансового права выделяются критерии обоснования финансово-правовой природы института права. Последовательный анализ совокупности правовых норм, осуществляющих регулирование деофшоризации в Российской Федерации, в соответствии с выделенными критериями института финансового права позволяет сделать вывод о том, что деофшоризация представляет собой институт финансового права.

Ключевые слова: система финансового права, предмет правового регулирования, метод правового регулирования, институт финансового права, деофшоризация.

Abstract: the article covers the analysis of approaches to the definition of the term «institution of law» in the theory of law, the term of «institution of financial law» in the theory of financial law, according to which the criteria for substantiating the financial legal nature of the institution of law are identified. A consistent analysis of the set of rules of law regulating deoffshorization in the Russian Federation in accordance with the selected criteria of the institution of financial law, allows the author to conclude that deoffshorization is an institution of financial law.

Key words: system of financial law, subject of legal regulation, method of legal regulation, institution of financial law, deoffshorization.

Право – системное образование, в котором можно выделить основные структурные элементы: отрасль права; подотрасль права; институт права; норму права.

Для настоящего исследования представляет интерес понятие «институт финансового права». Для того чтобы установить определение данного понятия, сначала следует проанализировать определение понятия «институт права» в теории права, затем обратиться к теории финансового права для выявления сущности понятия «институт финансового права».

В теории права понятие «институт права» традиционно определяют:

– как «группу правовых норм, регулирующих определенные общественные отношения внутри отрасли права»¹;

– «основной элемент системы права, представленный совокупностью правовых норм, регулирующих однородную группу общественных отношений»²;

– «совокупность правовых норм, составляющих часть отрасли права, регулирующих вид или

¹ Рассолов М. М. Проблемы теории государства и права : учеб. пособие. М. : Юнити-Дана : Закон и право, 2007. С. 231.

² Червонюк В. И. Теория государства и права : учебник. М. : ИНФРА-М, 2007. С. 353.

определенную сторону однородных общественных отношений»³.

Можно сделать вывод о том, что характерными чертами института права являются взаимосвязанность группы правовых норм и регулирование данной группой правовых норм определенного вида общественных отношений. Отдельно отмечается, что институт права регулирует меньшую по объему совокупность общественных отношений по сравнению с подотраслью или отраслью права.

Таким образом, можно заключить, что основными признаками института права являются:

1) наличие определенной совокупности правовых норм, регулирующих определенный вид общественных отношений внутри отрасли права;

2) обеспечение полноты регулирования данного вида общественных отношений благодаря единству рассматриваемой группы правовых норм;

3) данная группа правовых норм устойчива и относительно самостоятельно регулирует определенный вид общественных отношений.

Возникновение новых институтов права обусловлено развитием общественных отношений, изменением политических и экономических условий жизни общества. При этом необходимость обособления группы правовых норм в институт права возникает тогда, когда объективно складывается определенный вид общественных отношений внутри отрасли права⁴.

В теории финансового права понятие «институт финансового права» имеет следующие характеристики:

– это относительно самостоятельная система правовых норм, регулирующих относительно самостоятельный вид финансовых отношений⁵;

– «финансово-правовой институт объединяет правовые нормы, регулирующие более узкую и близкую по содержанию группу финансовых отношений, чем раздел или подотрасль»⁶.

³ Лазарев В. В., Липень С. В. Теория государства и права : учебник для вузов. М. : Спарк, 1998. С. 221.

⁴ См.: Байтин М. И. Вопросы общей теории государства и права. Саратов : Изд-во ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права», 2006. С. 237.

⁵ См.: Советское финансовое право : учебник. М. : Юрид. лит., 1985. С. 35.

⁶ Финансовое право : учебник / под ред. Н. И. Химичевой. М. : Юристъ, 2005. С. 52.

М. В. Карасева указывает, что «группы финансово-правовых норм, объективно выделяющиеся в рамках финансового права, представляют собой финансово-правовые институты»⁷.

На основании анализа понятия «институт финансового права» можно сделать вывод, что основными признаками данного института являются:

1) наличие определенной взаимосвязанной совокупности правовых норм, комплексно регулирующих определенный вид общественных отношений;

2) общественные отношения, регулируемые совокупностью правовых норм, относятся к предмету финансового права;

3) данная совокупность правовых норм характеризуется единством содержания.

Таким образом, основными признаками основания финансово-правовой природы правового института являются:

– предмет и метод правового регулирования: необходимо доказать, что общественные отношения, регулируемые рассматриваемой совокупностью правовых норм, входят в предмет финансового права, при регулировании используется метод правового регулирования, свойственный финансовому праву;

– юридическое единство правовых норм, составляющих институт финансового права, которое обеспечивается единством содержания совокупности правовых норм, а также воздействием принципов финансового права на рассматриваемую совокупность правовых норм;

– видовой состав норм, образующих правовой институт, обладает спецификой, свойственной финансовому праву – в правовом регулировании преобладают обязывающие нормы.

Таким образом, чтобы доказать финансово-правовую природу правового института, нужно доказать возможность его отнесения именно к отрасли финансового права. Раскроем сущность данного подхода на примере деофшоризации.

Предмет и метод правового регулирования. Предмет и метод правового регулирования являются основополагающими критериями для обособления отраслей права и институтов права. Предмет правового регулирования – «то, что регулирует право, т. е. определенные виды обще-

⁷ Финансовое право : учебник / под ред. М. В. Карасевой. М. : Юристъ, 2007. С. 58.

ственных отношений»⁸. Как было отмечено ранее, институт финансового права регулирует более узкую по объему совокупность общественных отношений по сравнению со всей отраслью финансового права. Соответственно, для того чтобы доказать финансово-правовую природу института права, нужно установить, что совокупность общественных отношений, составляющих предмет правового регулирования института права, находится в границах предмета финансового права. Предметом финансового права являются «публичные финансы, то есть отношения, возникающие в процессе собирания, распределения и использования публичных фондов денежных средств, направленные на решение публичных задач»⁹. Деофшоризация – это «комплекс правовых мер, направленных на предотвращение незаконного и/или недобросовестного использования организаций, зарегистрированных в офшорных юрисдикциях или являющихся звеньями финансовых цепей, включающих офшорные организации, и их преимуществ в виде снижения налогового бремени и сокрытия информации об истинных владельцах активов при осуществлении трансграничной предпринимательской деятельности или трансграничного владения активами, а также создание предпосылок для репатриации капитала»¹⁰. Деофшоризация прежде всего направлена на сохранение национальной налоговой базы и обеспечение налогообложения операций, совершаемых налоговыми резидентами России с офшорными организациями и организациями, являющимися звеньями офшорных финансовых цепей. Деофшоризация непосредственно связана с процессом аккумулирования денежных средств в публичные денежные фонды. Процесс аккумулирования денежных средств в публичные денежные фонды является одним из элементов предмета финансового права¹¹.

⁸ Теория государства и права : курс лекций / под ред. Н. И. Матузова, А. В. Малько. М. : Юристъ, 2001. С. 399.

⁹ Актуальные проблемы финансового и налогового права : учеб. пособие / отв. ред. М. В. Карасева. М. : Проспект, 2021. С. 9.

¹⁰ Андрианова Н. Г. Деофшоризация как институт финансового права : основные тенденции формирования и развития : дис. канд. юрид. наук. М., 2022. С. 39.

¹¹ См.: Крохина Ю. А. Финансовое право России : учебник. М. : Норма : ИНФРА-М, 2021. С. 49–50 ; Финансовое право : учебник / отв. ред. М. В. Карасева. М. : Юристъ, 2007. С. 28 ; Финансовое право : учебник / отв.

Метод правового регулирования – «определенные приемы, способы, средства воздействия права на общественные отношения»¹². Основным методом финансово-правового регулирования является метод властных предписаний, который может быть охарактеризован как императивный; преобладающее значение в регулировании имеют позитивные обязывания¹³. Наряду с методом властных предписаний в финансовом праве применяются методы рекомендаций и согласования¹⁴. Ю. А. Крохина выделяет среди методов финансово-правового регулирования императивный метод и ограниченно применяемый диспозитивный метод, спецификой последнего является предоставление субъектам финансового права возможности выбора варианта поведения в рамках, предусмотренных финансовым законодательством¹⁵. Правовое регулирование общественных отношений в сфере деофшоризации осуществляется при приоритете императивного метода, ограниченное применение имеет диспозитивный метод. Данные методы правового регулирования являются методами правового регулирования финансового права. Преобладание императивного метода при регулировании общественных отношений в сфере деофшоризации проявляется через такие признаки, как вертикальный характер отношений, складывающихся в сфере деофшоризации, ввиду наличия уполномоченного государством органа в качестве стороны отношений в сфере деофшоризации, главенство обязывающих норм в правовом регулировании общественных отношений в сфере деофшоризации. Следует особо подчеркнуть, что диспозитивный метод при правовом регулировании общественных отношений в сфере деофшоризации применяется крайне ограниченно, в основном в общественных отношениях, направленных на репатриацию активов.

Юридическое единство правовых норм, составляющих институт финансового права. Юри-

ред. Н. И. Химичева, Е. В. Покачалова. М. : Норма : ИНФРА-М, 2019. С. 38.

¹² Теория государства и права : курс лекций / под ред. Н. И. Матузова, А. В. Малько. М. : Юристъ, 2001. С. 399.

¹³ Подробнее см.: Финансовое право Российской Федерации : учебник / отв. ред. М. В. Карасева. М. : Юристъ, 2002. С. 38–41.

¹⁴ См.: Там же. С. 42.

¹⁵ См.: Крохина Ю. А. Финансовое право России : учебник. М. : Норма : ИНФРА-М, 2014. С. 53–59.

дическое единство правовых норм прежде всего обеспечивается единством содержания совокупности правовых норм, составляющих институт финансового права, а также воздействием принципов финансового права на рассматриваемую совокупность общественных отношений.

Единство содержания правовых норм в сфере деофшоризации обеспечивается возникновением и развитием деофшоризации как особого правового явления, повлекшего необходимость правового регулирования общественных отношений в этой сфере. Общественные отношения в сфере деофшоризации складываются по поводу: противодействия использованию офшорных структур для уклонения от уплаты налогов и злоупотребления нормами финансового права; противодействия использованию офшорных структур для незаконной легализации денежных средств; репатриации активов в Российскую Федерацию; осуществления финансового контроля в названных сферах. Кроме того, единство содержания правовых норм в сфере деофшоризации обеспечивается воздействием принципов финансового права на данную совокупность правовых норм. Так, нельзя не отметить влияние принципов законности и гласности на общественные отношения в сфере деофшоризации. Также деофшоризация претерпевает влияние таких принципов финансового права, как сочетание публичных и частных интересов в правовом регулировании финансовых отношений, участие граждан в финансовой деятельности государства.

Видовой состав норм, образующих правовой институт. В теории права основными видами правовых норм являются обязывающие, запрещающие и управомочивающие правовые нормы. Обязывающие правовые нормы фиксируют обязанность совершать определенные действия, т. е. требуют активного обязательного поведения. Запрещающие правовые нормы фиксируют обязанность воздержаться от совершения определенных действий. Управомочивающие правовые нормы фиксируют право на совершение определенных действий.

Поскольку институт финансового права состоит из правовых норм, необходимо проанализировать видовой состав норм, входящих в институт финансового права. Финансово-правовые нормы в большинстве своем являются обязывающими нормами ввиду преобладания метода

властных предписаний, предполагающего решение всех возникающих вопросов в сфере финансового права волей одной стороны – государства. Немаловажное значение в финансовом праве играют запрещающие нормы. При регулировании деофшоризации в основном используются именно обязывающие нормы, предписывающие совершение определенных активных действий: предусмотрена обязанность подать уведомление о контролируемой иностранной компании, обязанность включить долю нераспределенной прибыли контролируемой иностранной компании в налоговую базу по налогу на доходы физических лиц или по налогу на прибыль организаций и т. д. Запрещающие правовые нормы в сфере деофшоризации призваны пресечь совершение действий, направленных на вывод денежных средств из России. Управомочивающие нормы при регулировании общественных отношений в сфере деофшоризации используются крайне ограниченно, преимущественно в сфере регулирования отношений по репатриации активов. Преобладание обязывающих правовых норм при правовом регулировании общественных отношений в сфере деофшоризации при ограниченном количестве управомочивающих норм подчеркивает финансово-правовую природу общественных отношений в сфере деофшоризации. Таким образом, совокупность правовых норм, регулирующих отношения в сфере деофшоризации, соответствует всем критериям финансово-правового института. В связи с этим можно заключить, что деофшоризация – это новый институт права в системе финансового права.

Библиографический список

Актуальные проблемы финансового и налогового права : учеб. пособие / отв. ред. М. В. Карасева. М. : Проспект, 2021.

Андреанова Н. Г. Деофшоризация как институт финансового права : основные тенденции формирования и развития: дис канд. юрид. наук. М., 2022.

Андреанова Н. Г. Правовое регулирование деофшоризации в Российской Федерации // Юридическая наука 2022. № 1.

Байтин М. И. Вопросы общей теории государства и права. Саратов : Изд-во ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права», 2006.

Крохина Ю. А. Финансовое право России : учебник. М. : Норма : ИНФРА-М, 2021.

Крохина Ю. А. Финансовое право России : учебник. М. : Норма : ИНФРА-М, 2014.

Лазарев В. В., Липень С. В. Теория государства и права : учебник для вузов. М. : Спарк, 1998.

Рассолов М. М. Проблемы теории государства и права : учеб. пособие. М. : Юнити-Дана : Закон и право, 2007.

Советское финансовое право : учебник. М. : Юрид. лит., 1985.

Теория государства и права : курс лекций / под ред. Н. И. Матузова, А. В. Малько. М. : Юристъ, 2001.

Финансовое право Российской Федерации : учебник / отв. ред. М. В. Карасева. М. : Юристъ, 2002.

Финансовое право : учебник / отв. ред. М. В. Карасева. М. : Юристъ, 2007.

Финансовое право : учебник / отв. ред. Н. И. Химичева, Е. В. Покачалова. М. : Норма : ИНФРА-М, 2019.

Финансовое право : учебник / под ред. Н. И. Химичевой. М. : Юристъ, 2005.

Червонюк В. И. Теория государства и права : учебник. М. : ИНФРА-М, 2007.

Высшая школа государственного аудита Московского государственного университета имени М. В. Ломоносова

Андрянова Н. Г., кандидат юридических наук, ассистент кафедры правовых дисциплин

E-mail: natalia.g.andrianova@gmail.com

Department, Higher School of Public Audit, Moscow State University named after M. V. Lomonosov

Andrianova N. G., Candidate of Legal Sciences, Assistant of Legal Disciplines

E-mail: natalia.g.andrianova@gmail.com

Received: 20.11.2022

Поступила в редакцию: 20.11.2022

ЭКОНОМИЧЕСКИЙ АНАЛИЗ ПРЕДМЕТА ФИНАНСОВО-ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ В СОВРЕМЕННЫХ УСЛОВИЯХ

Х. В. Пешкова

Воронежский институт ФСИН России

ECONOMIC ANALYSIS OF THE SUBJECT OF FINANCIAL AND LEGAL REGULATION IN MODERN CONDITIONS

Kh. V. Peshkova

Voronezh Institute of the Federal Penitentiary Service of Russia

Аннотация: в настоящей работе рассмотрены экономические предпосылки становления и модификации предмета финансово-правового регулирования в условиях влияния на него экономических и политических процессов внутригосударственного и международного уровня. Статья содержит материалы доклада автора на международной научно-практической конференции «Идентификация отношений, составляющих предмет финансового права» (ВГУ, 2022).

Ключевые слова: предмет регулирования финансового права; система финансового права; право и экономика; экономическое законодательство; экономический характер финансовых правоотношений.

Abstract: this paper examines the economic prerequisites for the formation and modification of the subject of financial and legal regulation under the influence of economic and political processes at the domestic and international levels. The article contains the materials of the author's report at the international scientific and practical conference «Identification of relations constituting the subject of financial law» (VSU, 2022).

Key words: subject of regulation of financial law; system of financial law; law and economics; economic legislation; economic nature of financial legal relations.

Предмет любой отрасли права, как и научно значимой сферы, учебной дисциплины, анализируется, конструируется и подвергается модификации под влиянием правовой реальности. Право же, как и любое социальное явление, не существует само по себе, т. е. вне иных взаимосвязанных с ним социальных, экономических, политических явлений. Иными словами, система права государства, предмет правового регулирования в разрезе каждой отрасли права в отдельности модифицируются под влиянием внешних условий, складывающихся в обществе и его экономической сфере непосредственно, и иных факторов. Чем более экономически ориентирована та или иная отрасль права с учетом специфики своего предмета регулирования, наличия материальных оснований у государства

отрегулировать ту или иную сферу общественных отношений, тем более подвижным оказывается предмет регулирования такой отрасли права в условиях, диктуемых обновляющимися характеристиками экономической системы государства.

Экономический анализ права в целом и отдельных его отраслей выступает в настоящий период одним из перспективнейших направлений научных исследований, в своем роде «модным направлением». В юридической науке имеется целый ряд опубликованных исследований по соответствующей тематике применительно к различным отраслям права и системным образованиям права Российской Федерации¹. В научное обоснование понимания взаи-

¹ См., например: *Бельх В. С.* Экономический анализ права : спорные вопросы теории и практики // *Предпринимательское право.* 2021. № 4. С. 3–10 ; *Глушецкий А. А.* Уставный капитал : стереотипы и их преодоление. Эко-

мосвязи экономики и права, а именно финансового права, наличия в предмете финансового права экономических начал значительный вклад внесен научными школами финансового права, которые представлены учеными, трудящимися в вузах и научно-исследовательских институтах различных городов России. Воронежская школа финансового права также внесла существенный вклад в теоретико-правовое исследование категорий финансового права с целью обоснования их экономической, имущественной природы. Интерес в обозначенном ключе представляют работы доктора юридических наук, профессора М. В. Карасевой – «Бюджетное и налоговое право России (политический аспект)», «Деньги в финансовом праве»². Системный анализ с позиции экономики отношений, служащих предметом регулирования финансового права, проведен в работах доктора юридических наук, профессора О. Н. Горбуновой³. Она обращает внимание на взаимобратные связи – «прямые и обратные связи» – между правом и экономикой, а также различными видами финансовых отношений⁴. Устоялось мнение, что управление финансами, «слежение рублем» за экономическими отношениями – важное условие оптимальной организации финансовой системы для обеспечения баланса экономических интересов общества и государства, нейтрализации последствий экономических кризисов посредством публичного финансово-правового инструментария.

номический анализ норм корпоративного права. М. : Статут, 2017 ; *Синицин С. А.* Экономический анализ права : возможности и ограничения, риски абсолютизации подхода // Журнал российского права. 2022. № 1. С. 47–60 ; *Хаванова И. А.* Экономическое основание налога как принцип «надзаконного» значения // *Налоги*. 2013. № 5. С. 42–45.

² См.: *Карасева М. В.* Бюджетное и налоговое право России (политический аспект). М. : Юрист, 2003 ; *Ее же.* Деньги в финансовом праве. М. : Юрист, 2008.

³ См.: *Горбунова О. Н.* Социально-экономическое развитие и финансовое право // Советское государство и право. 1988. № 5. С. 37–44 ; *Ее же.* Проблемы совершенствования финансового законодательства в условиях развивающегося мирового финансового кризиса // *Право и государство : теория и практика*. 2009. № 3. С. 64–76.

⁴ См. подробнее: *Пешкова Х. В.* Бюджетное устройство государства (российская правовая концепция) : дис. ... докт. юрид. наук. М., 2014. С. 248–250.

И, возвращаясь к нашим рассуждениям о перспективности и значении экономического анализа в отношении финансового права в целом и предмета финансово-правового регулирования в частности, следует обратиться к историко-правовым аспектам модификации предмета и содержания финансово-правового регулирования в российском государстве. Говоря применительно к финансово-правовой науке периода СССР, констатируем, что она находилась в сильной зависимости от господствовавшей тогда плановой экономики, многие положения финансово-правового регулирования были предреплены плановыми, централизованными подходами, не оставляющими широких возможностей на усмотрение частных субъектов и организаций, что могло бы поставить вопрос о потенциальном расширении содержания финансово-правового регулирования и возможной модификации его предмета как в научных умах, так и в законодательной сфере. В современный период, когда рыночная экономика уже давно в российском государстве поставлена на рельсы движения в сторону большей свободы, экономическая мысль коснулась и предмета правового регулирования, в особенности затронув так называемые экономически ориентированные отрасли права и законодательства – те, предметом регулирования которых выступают разнообразные имущественные, иные материальные (экономические) отношения. Законодатель своим вниманием охватывает разнообразные экономические явления, общественные отношения, нуждающиеся в правовой регламентации, упорядочивающем воздействии, поскольку они получают применение и все большее распространение как в российской экономике, так и на международной арене. К таковым относятся платежная система, электронная валюта, электронный бюджет, формы контрольных отношений (мониторинговые отношения), разнообразные формы инвестиций и видов сложносоставных договорных отношений. Одни явления даже на первый взгляд можно трансформировать в предмет регулирования финансового права или каким-либо образом сопоставить с ним, поскольку усматривается их связь с уже устоявшимися видами финансовых правоотношений, финансово-правовыми понятиями и категориями. Это, например, электронный бюджет: без «обычного», «писанного», юридизированного

бюджета как такового государство не может существовать уже много веков. И применение мониторинговых технологий к налоговым и иным контрольным правоотношениям в сфере финансовой деятельности государства также давно устоялось как явление, юридизация этих технологий в настоящий момент особого пояснения не требует. Другие явления, возникшие в условиях новых веяний рыночной экономики и форм международного взаимодействия в рамках финансовой системы, в контексте возможного предмета регулирования отрасли российского финансового права требуют научного осмысления. Так, неоднозначным в контексте предмета юридического регулирования отраслью финансового права является статус криптовалюты, инвестиционной деятельности, эмиссионных отношений и многих других явлений.

При этом немаловажно учитывать, что многие новые понятия и категории, экономические отношения, характерные для развивающейся экономики, пришли в российскую действительность и были законодательно урегулированы под влиянием мировых финансово-экономических тенденций, в том числе в ответ на расширение внешнеторговой деятельности российских экономических субъектов с иностранными партнерами. В условиях современной напряженной ситуации на международной арене регламентация правоотношений в сфере публичных и частных финансов естественным образом трансформируется. В частности, экономические санкции, снижение экономической активности международного уровня ставят вопрос о дальнейшей применимости многих ориентированных на мировую экономику положений права, и прежде всего финансового права как публичного права, выражающего интерес государства в области финансов и возможности защиты национальной финансовой и иной безопасности. Тем самым, на наш взгляд, к сегодняшним тенденциям экономики внутри государства и вовне его надо относиться с большой осторожностью, поскольку финансовое право – экономически зависимая отрасль права. Аналогичная рекомендация касается и иных экономически зависимых отраслей права России. Таким образом, экономический анализ права вообще и финансового права в частности представляет собой актуальную тему, значимую для науки и правовой прак-

тики, в особенности для нормотворческой в указанном аспекте.

Как видим, экономический анализ конкретной отрасли права – финансового права и предмета его регулирования – основывается на выводах науки и практики относительно взаимодействия государства, права и экономики. И это взаимодействие – одна из острейших тем как в современной России, так и в странах зарубежья. В соприкосновении права и экономики есть множество аспектов, как сугубо научных, так и практико-ориентированных – от выявления экономической природы урегулированных правом общественных отношений и взаимообусловленности юридических и финансовых свойств традиционных для юриспруденции понятий и категорий применительно к финансовому праву (например, категорий «налогообложение», «бюджет», «денежно-кредитное регулирование», «валюта» и целого ряда иных) до констатации необходимости принимать нормативные правовые акты с учетом диктуемых финансовыми и политическими кризисами условий, формировать так называемое «экономическое законодательство» как целый массив отраслей права с разными предметами регулирования, ориентированными на потребности экономики, реалии общественных отношений с материальными предпосылками и перспективами организационно-правового обеспечения национальной финансовой безопасности.

Необходимо отметить, что экономический анализ права, будучи методом научных (теоретических) исследований, находит место и в очевидных для практика моментах. Например, в структуру аппарата Верховного Суда РФ входит коллегия по экономическим спорам, ориентированная на принятие окончательных решений по судебным делам, затрагивающим спорные экономические отношения в широком понимании, решений по экономическим спорам, не только вытекающим из неправильного применения норм именно финансового права. Компетентность этой коллегии закрывает брешь в российской судебной системе, образовавшуюся после упразднения Высшего Арбитражного Суда РФ, к подведомственности которого как раз и относились экономические дела, поскольку он выполнял функции высшей инстанции экономического правосудия. Но и нынешняя коллегия по экономическим спорам Верховного Суда РФ,

и ранее функционировавший Высший Арбитражный Суд РФ, и действующие арбитражные суды – это те официальные органы, которые занимались и занимаются экономическим анализом права с позиций применимости этого метода к потребностям практики – разрешению конкретных дел. Ведь рассмотрение спора, возникающего из спорного правоотношения с экономическими характеристиками, предполагая анализ конфликтной ситуации, обуславливает и выявление, обоснование и анализ экономических и связанных с ними организационных условий ее возникновения – ведения бухгалтерской (финансовой) отчетности, мотивов сокрытия денежных средств для оценки объекта налогообложения, проявления экономически зависимого поведения при выполнении финансовых обязательств из бюджета по государственным контрактам и т. д.⁵

Продолжая наши рассуждения в аспекте правоприменительной практики и экономического анализа в отношении содержания понятий и категорий финансового права, заметим, что базовые экономические понятия и категории постепенно стали юридически официальными: они внесены в дефинитивный аппарат законодательства (финансового и иных экономически ориентированных отраслей законодательства), получили правовое звучание. Многие категории стали межотраслевыми, со всей явственностью выражающими взаимосвязь права и экономики, во многих случаях – непосредственно финансового права и экономики. Более того, экономические предпосылки имеют и уже устоявшиеся правовые категории, дошедшие до наших дней в результате многовекового становления законодательства, права, государства и его экономической системы, неизбежно подлежащей юридизации: «право собственности», «договоры», «банковская система», «деньги», «налоги», «кредит» и др. Многие понятия и категории, всегда по большей части относимые к разряду экономических, нашли свое место в праве, но дефинитивно не определены (либо определены, но неточно в силу бессистемного подхода к формированию соответствующего дефинитивного аппарата) российскими законами и тем самым вызывают дискуссии в кругах ученых и прежде

⁵ См. подробнее: *Пешкова Х. В.* Вопросы налоговых и бюджетных правоотношений в судебной практике: монография. М., ИНФРА-М, 2021.

всего специалистов в области финансового права: «финансовая система», «деньги», «финансы». Свидетельство тому – немалое количество научных работ, посвященных категориальному аппарату финансового права и связанных с ним отраслей, сущности и взаимосвязанной экономической и правовой природе отдельных категорий и понятий, значению экономических отношений для финансовой деятельности государства⁶. Налицо своего рода слаживание экономики и права.

Если уж речь идет об экономическом анализе в контексте финансового права, с позиций складывающейся практики и действительности вполне уместно сказать и о таком понятии, как «финансовая грамотность». По тематике финансовой грамотности сейчас организуются и курсы повышения квалификации, и публичные лекции. Несмотря на расширение экономически зависимых методов исследования в области финансового права, иных экономически значимых отраслей права и структурных образований в системе права в целом (банковском, гражданском праве и иных), по линии анализа понятий и явлений в сфере финансов, получивших юридическое регулирование в отраслях права, в том числе в финансовом праве, видится много недоработок. В частности, понятие «финансовая грамотность» традиционно терминологически воспринимается как грамотность экономическая, главным образом в контексте знаний о деньгах, получения информации о том, как ими пользоваться в своих интересах, не нарушая экономические интересы государства как субъекта – носителя казны. Вместе с этим на практике сложилось, что в содержание продвигаемой как социальный проект финансовой грамотности включают такие компоненты, как знание населения о налогах, формах поведения в ходе налоговых проверок, возможностях получить денежную поддержку из бюджета государства и

⁶ См., например: *Боженок С. Я.* Теоретико-правовые основы регулирования системы доходов государственных и местных бюджетов Российской Федерации. М., 2011; *Винницкий Д. В.* Налог как политико-правовая категория // Правовая политика и правовая жизнь. 2001. № 4. С. 119–129; *Запольский С. В.* Дискуссионные вопросы теории финансового права. М., 2008; *Пауль А. Г.* Обязательственные имущественные отношения, обеспечивающие формирование доходов бюджетов (бюджетно-правовой аспект) // Финансовое право. 2006. № 9. С. 14–17.

многое другое, что соотносится с классическим пониманием предмета именно финансово-правового регулирования, а не просто знаний об экономике. И при том повсеместно распространен термин «финансовая грамотность». Однако учитывая сказанное, на наш взгляд, корректнее говорить во многих случаях о грамотности финансово-правовой, а не экономической.

В условиях долговременной пандемии коронавирусной инфекции и непреходящих финансовых кризисов финансовое право как экономически ориентированная отрасль права выдвигается на первый план. В этой ситуации экономическая поддержка населения бюджетными ресурсами и иными мерами финансово-правового регулирования выступает чуть ли не единственной возможностью при помощи публичного управления в сфере финансов обеспечить стабильность в обществе и государстве.

Финансовое право – это в чистом виде ориентированная на экономику и государственное хозяйство, финансовую деятельность государства и связанную с ней экономическую активность государства и населения отрасль законодательства. Вкупе с иными отраслями, например гражданским правом, банковским правом, оно позволяет постепенно сформировать отдельный пласт так называемого экономического законодательства, нацеленного на урегулирование разнообразных форм финансовых отношений, обслуживающих экономику и финансовые интересы публичных и частных субъектов. Следовательно, предмет регулирования финансового права сильно экономически зависим, а значит, должна расширяться и методология экономического анализа предмета финансово-правового регулирования.

Современное государство, основанное на учете в юридическом регулировании влияний и потребностей экономики, зиждется на структуризации системы права с максимально дифференцированными подходами к правовым институтам и отраслям. В связи с этим в юридической науке, в том числе касающейся теоретико-правовых основ отрасли финансового права, активно разворачиваются дискуссии о модификации системы права и предмета финансово-правового регулирования вслед за экономическими процессами: ученые рассуждают о потенциале и предмете регулирования эмиссионного права,

соотношении его с системой финансового права⁷, комплексности видов имущественных отношений, регулируемых банковским правом⁸, инвестиционным правом⁹. Ставится вопрос о бухгалтерском праве в контексте его соотношения с финансовой деятельностью государства, динамикой его контрольной функции для финансовых и иных отраслевых правоотношений¹⁰. Вопросы эти, будучи сугубо научными, неизбежно получают выход на практике, когда в рамках конкретного правоотношения требуется подобрать нужный нормативный правовой акт, разграничить компетенции и сферы влияния контрольных органов в области финансов, правильно квалифицировать правонарушения в экономике, подготовить процессуальные акты индивидуального правоприменения, в которых мотивировочная и резолютивная части составлены с соблюдением субординации цитируемых нормативных актов по юридической силе и с опорой на их корректное толкование, учитываются экономические предпосылки в описании мотивов совершения правонарушений в официальной юридической документации.

Экономический анализ в отношении предмета финансового права получает выражение и в формировании понятийно-категориального аппарата в области финансов. Право показывает реакцию государства на состояние экономики и потребности дополнительно урегулировать новые экономические инструменты. Так, например, состоялось урегулирование на уровне национального законодательства обращения

⁷ См.: *Арзуманова Л. Л.* Система права денежного обращения как подотрасли финансового права / под ред. Е. Ю. Грачевой. М., 2021 ; Правовое регулирование денежного обращения (Денежное право) / Н. М. Артемов [и др.]. М., 2022 ; *Кучеров И. И.* Право денежной эмиссии и его реализация // Финансовое право. 2015. № 3. С. 3–8 ; *Фрейдина Ю. И.* Выделение эмиссионного права // Финансовое право. 2013. № 10. С. 33–36.

⁸ См.: *Зинковский М. А.* Кодификация банковского законодательства России в условиях национального экономического кризиса // Современное право. 2016. № 2. С. 66–68 ; *Краснова П. В.* Соотношение банковского права и финансового права // Банковское право. 2018. № 2. С. 65–72.

⁹ См.: *Акопян О. А.* Проблемы кодификации инвестиционного законодательства : финансово-правовой аспект // Журнал российского права. 2021. № 3. С. 117–125.

¹⁰ См.: *Тория Р. А.* Правовое регулирование бухгалтерского учета как первооснова финансовой системы // Финансовое право. 2011. № 4. С. 12–15.

криптовалюты и организации платежных отношений – в России были приняты федеральные законы о цифровых финансовых активах, цифровой валюте, национальной платежной системе. И вслед за экономикой юридизировались и новые термины в праве: «блокчейн», «майнинг», «финансовые активы», «криптовалюта» и многие другие, имеющие экономическое звучание. Другое дело, что и сопоставимость этой терминологии с предметом финансово-правового регулирования до сих пор вызывает дискуссии в трудах российских ученых – представителей науки финансового права¹¹.

Необходимо использовать разработки юридической науки, прежде всего финансово-правовой, в силу ее нацеленности на комплексное теоретико-правовое обоснование урегулирования вопросов экономики и финансов. И в нынешний период сложных испытаний, как для российской, так и для мировой экономики, важно учесть научные результаты практико-ориентированного характера, опирающиеся на политику и дипломатию, т. е. позволяющие модифицировать финансовое законодательство, отвечающее требованиям корректности и своевременности реагирования на происходящие в государстве и мире экономические процессы.

Библиографический список

Акопян О. А. Проблемы кодификации инвестиционного законодательства : финансово-правовой аспект // Журнал российского права. 2021. № 3. С. 117–125.

Арзуманова Л. Л. Система права денежного обращения как подотрасли финансового права / под ред. Е. Ю. Грачевой. М. : Проспект, 2021. 128 с.

Белых В. С. Экономический анализ права: спорные вопросы теории и практики // Предпринимательское право. 2021. № 4. С. 3–10.

Боженко С. Я. Теоретико-правовые основы регулирования системы доходов государственных и местных бюджетов Российской Федерации. М. : Проспект, 2011. 232 с.

Винницкий Д. В. Налог как политико-правовая категория // Правовая политика и правовая жизнь. 2001. № 4. С. 119–129.

Глушецкий А. А. Уставный капитал : стереотипы и их преодоление. Экономический анализ норм корпоративного права. М. : Статут, 2017. 184 с.

Горбунова О. Н. Проблемы совершенствования финансового законодательства в условиях развивающегося мирового финансового кризиса // Право и государство : теория и практика. 2009. № 3. С. 64–76.

Горбунова О. Н. Социально-экономическое развитие и финансовое право // Советское государство и право. 1988. № 5. С. 37–44.

Запольский С. В. Дискуссионные вопросы теории финансового права. М. : Эксмо, 2008. 160 с.

Зинковский М. А. Кодификация банковского законодательства России в условиях национального экономического кризиса // Современное право. 2016. № 2. С. 65–69.

Карасева М. В. Бюджетное и налоговое право России (политический аспект). М. : Юристъ, 2003. 173 с.

Карасева М. В. Деньги в финансовом праве. М. : Юристъ, 2008. 56 с.

Краснова П. В. Соотношение банковского права и финансового права // Банковское право. 2018. № 2. С. 65–72.

Кучеров И. И. Право денежной эмиссии и его реализация // Финансовое право. 2015. № 3. С. 3–8.

Пауль А. Г. Обязательственные имущественные отношения, обеспечивающие формирование доходов бюджетов (бюджетно-правовой аспект) // Финансовое право. 2006. № 9. С. 14–17.

Пешкова Х. В. Бюджетное устройство государства (российская правовая концепция) : дис. ... докт. юрид. наук. М., 2014.

Правовое регулирование денежного обращения (Денежное право) / Н. М. Артемов [и др.]. М. : Норма : ИНФРА-М, 2022. 96 с.

Синицин С. А. Экономический анализ права : возможности и ограничения, риски абсолютизации подхода // Журнал российского права. 2022. № 1. С. 47–60.

Тория Р. А. Правовое регулирование бухгалтерского учета как первооснова финансовой системы // Финансовое право. 2011. № 4. С. 12–15.

Фрейдина Ю. И. Выделение эмиссионного права // Финансовое право. 2013. № 10. С. 33–36.

Хаванова И. А. Экономическое основание налога как принцип «надзаконного» значения // Налоги. 2013. № 5. С. 42–45.

Цареградская Ю. К. Правовое регулирование и юридическое сопровождение ИСО : учеб. пособие. М. : Проспект, 2021. 768 с.

¹¹ См.: *Цареградская Ю. К.* Правовое регулирование и юридическое сопровождение ИСО : учеб. пособие. М., 2021. С. 5–49.

Воронежский институт ФСИН России
Пешкова Х. В., доктор юридических наук, профессор кафедры социально-гуманитарных и финансово-правовых дисциплин
E-mail: peshkova1@yandex.ru

Поступила в редакцию: 28.11.2022

Voronezh Institute of the Federal Penitentiary Service of Russia
Peshkova Kh.V., Doctor of Legal Sciences, Professor of Social-Humanitarian and Financial-Legal Disciplines Department
E-mail: peshkova1@yandex.ru

Received: 28.11.2022

ПУБЛИЧНАЯ ФИНАНСОВАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ ИНСТИТУТОВ РАЗВИТИЯ В КРИЗИСНЫХ УСЛОВИЯХ

К. И. Брыкин

Российская академия адвокатуры и нотариата

PUBLIC FINANCIAL ACTIVITY OF DEVELOPMENT INSTITUTIONS IN CRISIS CONDITIONS

K. I. Brykin

Russian Academy of Advocacy and Notaries

Аннотация: статья посвящена исследованию практики применения законодательства, связанного с выполнением институтами развития делегированных государством полномочий в сфере публичной финансовой деятельности в кризисные периоды российской экономики, включая оказания институтами развития адресных мер поддержки в условиях распространения коронавирусной инфекции COVID-19. В статье сделан вывод о том, что несмотря на отсутствие прямого закрепления антикризисных функций институтов развития в нормативных правовых актах, на основании которых созданы и действуют институты развития, и их уставах, фактически складывающиеся правоотношения свидетельствуют об обратном. Таким образом, существует возможность нормативного закрепления уже фактически сложившихся правоотношений, а также можно наблюдать динамику финансовых правоотношений, составляющих предмет финансово-правовой науки.

Ключевые слова: предмет финансового права, институт развития, антикризисные функции, антикризисные меры поддержки, публичная финансовая деятельность, субсидия, государственная гарантия, кредит, поручительство.

Abstract: the article deals with the study of the practice of applying legislation related to the implementation by development institutions of state-delegated powers in the field of public financial activities during crisis periods of the Russian economy, including the provision of targeted support measures by development institutions in the context of the spread of coronavirus infection. In the article, the author comes to the conclusion that despite the absence of direct consolidation of the anti-crisis functions of development institutions in the normative legal acts on the basis of which development institutions were created and operate, and their charters, the actually developing legal relations indicate the opposite, which allows us to conclude about the possibility of normative consolidation of the already actually established legal relations, and also demonstrates dynamics of financial legal relations that make up the subject of financial and legal science.

Key words: subject of financial law, development institute, anti-crisis functions, anti-crisis support measures, public financial activity, subsidy, state guarantee, loan, surety.

В финансово-правовых исследованиях немущественных правоотношений особое внимание уделено обязательному участию в таком правоотношении субъекта финансового права, в качестве которого может выступать «иной субъект, наделенный в силу закона или иного нормативного правового акта публичной функ-

цией в сфере финансов»¹. В России меры поддержки экономики в стрессовые периоды² осу-

¹ Карасева (Сенцова) М. В. Финансовое право – идентификация предмета // Финансовое право. 2022. № 8. С. 2–6.

² Применительно к зеркальным мерам, реализуемым Российской Федерацией, по преодолению стрессовых ситуаций в условиях санкционного давления также справедливо упомянуть позицию И. И. Шувалова, который указал в своей диссертации на соискание ученой

ществляются в том числе непосредственным вовлечением в данный процесс финансовых институтов развития.

Правовой доктрине известны исследования, направленные на выявление антикризисных функций государственной корпорации развития «ВЭБ.РФ» (далее – ВЭБ.РФ) в 2008 и 2014 гг.³, когда указанный институт развития осуществлял выдачу кредитов для рефинансирования внешних долгов российских организаций, в том числе путем предоставления субординированных кредитов, санирования банков. Таким образом, в отечественной практике уже были случаи использования института развития в антикризисном управлении государством.

В целях недопущения тяжелых социальных последствий в связи с масштабным распространением коронавирусной инфекции и оказания поддержки наиболее пострадавшим отраслям хозяйственной деятельности ВЭБ.РФ предоставил поручительства в пользу кредитных организаций в обеспечение обязательств заемщиков по возврату кредитов (займов), выдаваемых в соответствии с отдельными актами Правительства РФ⁴. Также в 2021 г. ВЭБ.РФ продолжил ра-

боту в рамках поручительств, выданных в пользу кредитных организаций в обеспечение обязательств заемщиков по возврату кредитов (займов), выданных в соответствии с названными нормативными актами.

В 2020 и 2021 гг. ВЭБ.РФ осуществлял функции агента Правительства РФ по вопросам предоставления субсидий⁵. В рамках данного направления деятельности ВЭБ.РФ проводит анализ документов, предоставляемых кредитными организациями – получателями субсидии, осуществляет правовую экспертизу правоотношений, проверку соблюдения целей, условий и порядка предоставления субсидии, мониторинг значений показателя результативности, оказание консультационно-методологической поддержки, сопровождение заключения соглашений, модернизацию правового регулирования программы.

В 2020 г. ВЭБ.РФ также проводил оценку достоверности информации заявлений системообразующих организаций о предоставлении им мер поддержки⁶.

В 2021 г. ВЭБ.РФ продолжил участие в антикризисных мерах Правительства РФ в целях поддержки наиболее пострадавших от пандемии отраслей экономики. Так, в целях реализации программы по оказанию поддержки юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям на основании правил предоставления субсидий⁷ с учетом дальнейшего расширения данной программы на основании постановления

степени доктора юридических наук, что «режим контр-санкций был упорядочен в основном нормами публичного права и действовал в сфере отношений, регулируемых публично-правовыми нормами» (Шувалов И. И. Правовое регулирование предпринимательской деятельности в период социально-экономического кризиса (теория и практика) : дис. ... докт. юрид. наук. М., 2022. С. 170).

³ См.: *Белицкая А. В.* Правовое обеспечение участия финансирующих лиц в инвестиционных проектах // *Юрист.* 2017. № 7. С. 29–33 ; *Кузнецов С. В.* Правовые основы участия Внешэкономбанка в антикризисном управлении государством // *Предпринимательское право. Приложение «Право и Бизнес».* 2016. № 2. С. 4–7 ; *Ручкина Г. Ф.* Кредитные организации в инфраструктуре поддержки субъектов малого и среднего предпринимательства : правовое обеспечение в новых экономических условиях // *Банковское право.* 2016. № 3. С. 7–15.

⁴ См.: Об утверждении Правил предоставления субсидий из федерального бюджета российским кредитным организациям на возмещение недополученных ими доходов по кредитам, выданным в 2020 году юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям на неотложные нужды для поддержки и сохранения занятости : постановление Правительства РФ от 2 апреля 2020 № 422 // *СЗ РФ.* 13.04.2020. № 15 (ч. IV). Ст. 2279 ; Об утверждении Правил предоставления субсидий из федерального бюджета российским кредитным организациям на возмещение недополученных ими доходов по кредитам, выданным в 2020 году юридическим лицам и

индивидуальным предпринимателям на возобновление деятельности: постановление Правительства РФ от 16 мая 2020 г. № 696 // *СЗ РФ.* 25.05.2020. № 21. Ст. 3277.

⁵ См.: Об утверждении Правил предоставления субсидий из федерального бюджета российским кредитным организациям на возмещение недополученных ими доходов по кредитам, выданным в 2020 году системообразующим организациям и их дочерним обществам на пополнение оборотных средств: постановление Правительства РФ от 24 апреля 2020 г. № 582 // *СЗ РФ.* 04.05.2020. № 18. Ст. 2901.

⁶ См.: О мерах поддержки системообразующих организаций: постановление Правительства РФ от 10 мая 2020 г. № 651 // *СЗ РФ.* 18.05.2020. № 20. Ст. 3175.

⁷ Об утверждении Правил предоставления субсидий из федерального бюджета российским кредитным организациям на возмещение недополученных ими доходов по кредитам, выданным в 2021 году юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям на восстановление предпринимательской деятельности: постановление Правительства РФ от 27 февраля 2021 г. № 279 // *СЗ РФ.* 08.03.2021. № 10. Ст. 1617.

Правительства РФ от 28 октября 2021 г. № 1850⁸ ВЭБ.РФ в 2021 г. заключались соглашения о предоставлении поручительств в пользу банков.

Стоит отметить, что в антикризисном механизме задействованы и иные институты развития, в том числе акционерные общества «Федеральная корпорация по развитию малого и среднего предпринимательства», «ДОМ.РФ», «Российский экспортный центр». Совместная разработка новых и совершенствование существующих процедур и механизмов поддержки экономики в кризисный период направлена на ее стабилизацию. В период кризисных явлений совместные проекты институтов развития позволяют им обеспечивать своевременное реагирование на возникающие вызовы, а также эффективность мер поддержки и их востребованность.

В моменты повышенной волатильности рынка⁹ и финансовых кризисов деятельность институтов развития путем представления прямой адресной поддержки хозяйствующим субъектам нивелирующе воздействует на экономику.

Названные антикризисные функции институтов развития также свидетельствуют об особых целях деятельности финансовых институтов развития, а также обуславливают специальное нормативно-правовое регулирование их деятельности, специфику их финансово-правового статуса, потребность в мерах государственной поддержки. Это демонстрирует и динамику финансовых правоотношений, составляющих предмет финансово-правовой науки, что совпадает, например, с позицией Е. Л. Васяниной: «За основу формирования современной модели правового регулирования финансовых отношений, позволяющей обеспечить резистентность финансовой системы государства к экономическим кризисам, следует принять складывающийся в праве подход, нацеленный на сокращение ад-

министративных процедур, обеспечивающих взаимодействие субъектов финансовых правоотношений, и расширение рецепции универсальных юридических конструкций»¹⁰.

Несмотря на отсутствие прямого закрепления антикризисных функций институтов развития в нормативных правовых актах, а также их уставов, на основании которых созданы и действуют институты развития, фактически складывающиеся правоотношения свидетельствуют об обратном (о фактическом выполнении этими институтами таких антикризисных функций), что позволяет сделать вывод о возможности нормативного закрепления уже фактически сложившихся правоотношений¹¹.

Библиографический список

Белицкая А. В. Правовое обеспечение участия финансирующих лиц в инвестиционных проектах // Юрист. 2017. № 7. С. 29–33.

Брыкин К. И. Финансово-правовое регулирование институтов развития : монография. Казань : Бук, 2021. 172 с.

Васянина Е. Л. Актуальные проблемы правового регулирования финансовых отношений // ПРОЛОГ: Журнал о праве. 2022. № 3 (35). С. 44–51.

Карасева (Сенцова) М. В. Финансовое право – идентификация предмета // Финансовое право. 2022. № 8. С. 2–6.

Кузнецов С. В. Правовые основы участия Внешэкономбанка в антикризисном управлении государством // Предпринимательское право. Приложение «Право и Бизнес». 2016. № 2. С. 4–7.

Ручкина Г. Ф. Кредитные организации в инфраструктуре поддержки субъектов малого и среднего предпринимательства : правовое обеспечение в новых экономических условиях // Банковское право. 2016. № 3. С. 7–15.

Шувалов И. И. Правовое регулирование предпринимательской деятельности в период социально-экономического кризиса (теория и практика) : дис. ... докт. юрид. наук. М., 2022. 401 с.

⁸ О внесении изменений в Правила предоставления субсидий из федерального бюджета российским кредитным организациям на возмещение недополученных ими доходов по кредитам, выданным в 2021 году юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям на восстановление предпринимательской деятельности: постановление Правительства РФ от 28 октября 2021 г. № 1850 // СЗ РФ. 08.11.2021. № 45. Ст. 7504.

⁹ См. п. 2 распоряжения Правительства РФ от 26 февраля 2022 г. № 335-р «О приобретении Минфином России в 2022 году акций российских эмитентов». URL: <http://pravo.gov.ru/Document/View/0001202203010014>

¹⁰ *Васянина Е. Л.* Актуальные проблемы правового регулирования финансовых отношений // ПРОЛОГ: Журнал о праве. 2022. № 3 (35). С. 44–51.

¹¹ См. *Брыкин К. И.* Финансово-правовое регулирование институтов развития : монография. Казань : Бук, 2021. С. 83.

Российская академия адвокатуры и нотариата
Брыкин К. И., кандидат юридических наук,
доцент кафедры фундаментальной юриспруден-
ции и международного права
E-mail: brykinki.veb@gmail.com

Поступила в редакцию: 31.10.2022

Russian Academy of Advocacy and Notaries
Brykin K. I., Candidate of Legal Sciences, Associate
Professor of Fundamental Jurisprudence and
International Law Department
E-mail: brykinki.veb@gmail.com

Received: 31.10.2022

**ПОНЯТИЕ И СТРУКТУРА ФИНАНСОВО-ПРАВОВОГО МЕХАНИЗМА
СТРАТЕГИЧЕСКОГО ПЛАНИРОВАНИЯ**

Д. А. Шевелько

*Высшая школа государственного аудита (факультет),
Московский государственный университет имени М. В. Ломоносова*

**THE CONCEPT AND STRUCTURE OF THE FINANCIAL AND LEGAL
MECHANISM OF STRATEGIC PLANNING**

D. A. Shevelko

*Moscow State University named after M. V. Lomonosov,
Higher School of Public Audit (faculty)*

Аннотация: в статье рассматриваются вопросы определения понятия механизма финансово-правового регулирования стратегического планирования. Рассмотрены основные подходы, сложившиеся в классической юридической науке, к определению правового механизма. Определены элементы финансово-правового механизма: юридические факты, нормы права, нормативные правовые документы, правоотношения и ответственность.

Ключевые слова: финансово-правовой механизм, стратегическое планирование, элемент механизма, юридический акт, нормативный правовой документ.

Abstract: the article discusses the issues of defining the concept of the mechanism of financial and legal regulation of strategic planning. The main approaches developed in classical legal science to the definition of the legal mechanism are considered. The author defines the elements of the financial and legal mechanism: legal facts, legal norms, regulatory legal documents, legal relations and responsibility.

Key words: financial and legal mechanism, strategic planning, mechanism element, legal act, regulatory legal document.

Формирование и исполнение документов стратегического планирования занимает ведущую роль в развитии Российской Федерации. С момента принятия Федерального закона от 28 июня 2014 г. № 172-ФЗ «О стратегическом планировании в Российской Федерации» (далее – Закон о стратегическом планировании) уже сформировалась правовая практика реализации соответствующих документов. При этом в данную систему документов фактически были включены национальные цели и проекты, которые в Закон о стратегическом планировании внесены пока еще не были.

Имеющаяся практика стратегического планирования пока еще характеризуется наличием правовых пробелов и системных недостатков, которые отражаются на качестве правового ре-

гулирования. В частности не решаются поставленные задачи и не достигаются цели и показатели, имеется несоответствие документов друг другу, отсутствует анализ причин неудач и недостатков в их реализации. Все это приводит к внесению изменений в документы, переносам сроков реализации, замене одних документов другими. Например, была перенесена реализация национальных проектов и целей с 2024 на 2030 г.

Исходя из таких предпосылок, видим, насколько важным становится исследование теоретического правового обоснования формирования и реализации документов стратегического планирования. Соответствующая база и научное обоснование способны создать необходимый базис для исправления ошибок, в том числе для построения качественной методологии разработки документов стратегического

планирования. Таким образом, в данном отношении становится актуальным изучение сущности правовых отношений и их финансового правового механизма.

Анализ механизма правового регулирования также направлен на рассмотрение комплексного взаимодействия юридических норм, актов правореализации, их влияния на права и обязанности, а также на проведение соответствующего контроля.

Как известно, данные понятия являются базисными в юридической науке для изучения соответствующих отраслей права. В отношении стратегического планирования можно сказать, что оно попадает под регулирование разных отраслей права, т. е. является межправовым понятием. Такая позиция осложняет точную идентификацию как механизма, так и правовых отношений. Основополагающее значение, на наш взгляд, оказывают нормы бюджетного права, но при реализации правовых отношений могут добавляться нормы других отраслей права. Типичный пример: национальный проект «Экология» направлен на совершенствование регулирования норм экологического, административного, земельного права, на основании чего можно сделать предположение о наличии базисных и факультативных элементов финансово-правового механизма стратегического планирования.

Предположительно, базисная основа обеспечивает концептуальное и единое понимание сущности механизма с точки зрения финансового права. Факультативные же элементы уточняют соответствующее содержание и могут быть так же названы, как и надстройка, по аналогии с учением Карла Маркса. Соответственно, для понимания понятия и сущности финансово-правового механизма обратимся к сложившимся подходам в юридической литературе. Безусловно, основа понятия механизма лежит полностью в единой юридической плоскости как основополагающее, является единой для всех отношений.

В юридической науке в отношении механизма правового регулирования сложился классический подход рассмотрения понятия с узкой и широкой точек зрения. Так, механизм может рассматриваться исходя из конкретных средств

правового регулирования либо исходя из его влияния в целом на общественные отношения.

Основные научные подходы к рассмотрению механизма правового регулирования сформировались в период 1980–2000 гг., когда появились классические теории В. М. Сырых, С. С. Алексеева, А. С. Малько, К. В. Шундикова и др.

В. М. Сырых описывает механизм правового регулирования через явления, которые оказывают влияние на право и процессы регулирования им общественных отношений. При этом В. М. Сырых выделяет три этапа механизма правового регулирования: «правотворчество, правореализация и государственное принуждение»¹.

С. С. Алексеев изучал механизм правового регулирования через «систему юридических средств, при помощи которых осуществляется правовое регулирование»². К его элементам он относил «юридические нормы, нормативно-правовые акты, акты официального толкования, юридические факты, правоотношения, акты реализации права, правоприменительные акты, правосознание, режим законности»³. Такой же позиции придерживался и В. Б. Исаков⁴.

А. В. Малько и К. В. Шундиков понимали под механизмом правового регулирования «систему правовых средств, организованных наиболее последовательным образом в целях преодоления препятствий, стоящих на пути удовлетворения интересов субъектов права»⁵.

Интересный подход можно найти у С. А. Зинченко, который рассматривал механизм как динамичное явление, которое «позволит установить движение права от сущности (абстрактное) к богатству его форм (мысленно конкретное)»⁶.

¹ Сырых В. М. Социальный механизм правового регулирования : понятие, состав и структура // Ленинградский юридический журнал. 2005. № 2 (3). С. 108–109.

² Алексеев С. С. Общая теория права : курс в 2 т. М. : Юрид. лит. 20 см. Т. 2. М. : Юрид. лит., 1982. С. 250.

³ Там же.

⁴ См.: Исаков В. Б. Юридические факты в советском праве. М. : Юрид. лит., 1984. С. 49.

⁵ Шундикова К. В. Механизм правового регулирования : учеб. пособие / под ред. А. В. Малько ; М-во образования Рос. Федерации. Саратов. гос. акад. права. Саратов : Саратов. гос. акад. права, 2001. С. 55.

⁶ См.: Зинченко С. А. Юридические факты в механизме правового регулирования : [монография]. М. : Волтерс Клувер, 2007. С. 133.

Таким образом, мы видим сложившуюся систему подходов к пониманию механизма правового регулирования и элементов, что выражается в наличии указанных классических подходов. Все дальнейшие исследования опираются на рассмотрение или уточнение данных теорий.

Вместе с тем безусловно, что в классическом подходе изучения права (в идеальном состоянии) данные подходы являются актуальными. Но при рассмотрении текущих правоотношений требуется актуализация и адаптация механизма правового регулирования под современные условия.

Финансово-правовой механизм стратегического планирования может быть определен как система юридических элементов, оказывающих влияние на развитие правовых отношений в области развития Российской Федерации.

При рассмотрении структуры финансово-правового механизма отметим, что его элементы могут быть рассмотрены с точки зрения общей (классической) теории. Однако существующая специфика правоотношений требует детального анализа и переосмысления соответствующей структуры элементов.

Первоначальный элемент финансово-правового механизма опосредован сущностью государства, его целями и задачами. В связи с необходимостью развития появляется юридический факт, который приводит к разработке документов по планированию и реализации мероприятий. Такие факты часто не зафиксированы в письменной форме, так как, например, президент или премьер-министр дают устные поручения для разработки проекта документа. При этом позднее может быть подготовлено письменное поручение. Таким образом, образование юридического факта в планировании связано с политической волей и полномочиями по определению развития России.

Затем при реализации поручения возникает следующий элемент механизма – правовая норма. Исполнители поручения разрабатывают и согласуют нормы права, еще не имеющие силы. Соответствующие нормы права попадают в проект нормативного правового акта.

На наш взгляд, юридический факт, поручение и норма права характеризуют правотворчество,

которое у В. М. Сырых составляет отдельный элемент механизма.

Нормативный правовой акт в этом случае определяет целеполагание, прогнозирование, планирование и программирование социально-экономического развития Российской Федерации. Отметим, что данные акты содержат в себе правореализацию и государственное принуждение. После появления нормативного правового акта отношения приобретают правовую форму, у субъектов появляются права и обязанности по развитию соответствующих областей России.

Стратегическое планирование и его реализация требуют установления ответственности за достижение поставленных целей и задач. Данная сфера имеет особое значение, так как зачастую документы стратегического планирования содержат как мероприятия по разработке подзаконных актов, так и мероприятия в социальной и экономической сферах.

Суммируя изложенное, отметим, что понятие финансово-правового механизма стратегического планирования может быть определено как система юридических элементов, оказывающих влияние на развитие правовых отношений в области развития Российской Федерации. Структура финансово-правового механизма стратегического планирования состоит из следующих элементов: юридического факта; поручения; правовых норм; нормативного правового акта; правоотношений и ответственности.

Библиографический список

Алексеев С. С. Общая теория права : курс в 2 т. М. : Юрид. лит. 20 см.; Т. 2. М. : Юрид. лит., 1982. 359 с.

Зинченко С. А. Юридические факты в механизме правового регулирования : [монография]. М. : Волтерс Клувер, 2007. 142 с.

Исаков В. Б. Юридические факты в советском праве. М. : Юрид. лит., 1984. 144 с.

Сырых В. М. Социальный механизм правового регулирования : понятие, состав и структура // Ленинградский юридический журнал. 2005. № 2 (3). С. 106–119.

Шундилов К. В. Механизм правового регулирования : учеб. пособие / под ред. А. В. Малько ; М-во образования Рос. Федерации. Саратов. гос. акад. права. Саратов : Саратов. гос. акад. права, 2001. 102 с.

Московский государственный университет имени М. В. Ломоносова, Высшая школа государственного аудита (факультет)

Шевелько Д. А., кандидат юридических наук, старший преподаватель кафедры правовых дисциплин

E-mail: shevellco@audit.msu.ru

Поступила в редакцию: 01.11.2022

Moscow State University named after M.V. Lomonosov, Higher School of Public Audit (faculty)

Shevelko D.A., Candidate of Legal Sciences, Senior Lecturer of Legal Disciplines Department

E-mail: shevellco@audit.msu.ru

Received: 01.11.2022

УДК 347.73
ББК 67.402

К ВОПРОСУ О ВЫРАБОТКЕ КРИТЕРИЕВ РАЗГРАНИЧЕНИЯ ПРАВООТНОШЕНИЙ В СЕГМЕНТЕ БЮДЖЕТНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ГОСУДАРСТВА

Е. В. Рябова

*Высшая школа государственного аудита (факультет),
Московский государственный университет имени М. В. Ломоносова*

ON THE ISSUE OF DEVELOPING CRITERIA FOR DELIMITING LEGAL RELATIONS IN THE SEGMENT OF THE BUDGETARY STATE ACTIVITIES

E. V. Ryabova

*Moscow State University named after M. V. Lomonosov,
Higher School of Public Audit (faculty)*

Аннотация: статья посвящена проблеме разграничения публично-правовых и частноправовых отношений в сфере бюджетной деятельности государства. На основе анализа теоретических подходов и судебной практики автором сформулированы критерии разграничения соответствующих отношений.

Ключевые слова: бюджет, бюджетная деятельность, предмет бюджетного права, разграничение публично-правовых и частноправовых отношений.

Abstract: the article discusses the problem of distinguishing between public law and private law relations in the sphere of state budgetary activities. Based on the analysis of theoretical approaches and judicial practice, the author formulated criteria for delineating the relevant relations.

Key words: budget, budgetary activity, subject of budgetary law, distinction between public law and private law relations.

Проблема идентификации бюджетных правоотношений обусловлена тем, что бюджетная сфера теснейшим образом связана с гражданско-правовой сферой общественных отношений, поскольку публично-правовые образования являются участниками не только публичных правоотношений, но и частных. Вступая в гражданские правоотношения, публично-правовые образования распоряжаются публичным имуществом, куда входят и средства бюджетов бюджетной системы. В соответствии с п. 1 ст. 124 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ) Российская Федерация, субъекты Российской Федерации, а также муниципальные образования выступают в отношении,

регулируемые гражданским законодательством, на равных началах с иными участниками этих отношений – гражданами и юридическими лицами. Равенство участников гражданских правоотношений предопределено конституционным принципом равной защиты государственной, муниципальной и частной собственности, закрепленным в ч. 2 ст. 8 Конституции Российской Федерации. От имени публично-правовых образований в гражданско-правовых отношениях выступают государственные органы и органы местного самоуправления.

Двойственный статус государственных органов и органов местного самоуправления¹ по-

¹ С учетом нетождественности понятий «государственный орган» и «орган государственной власти», «орган местного самоуправления» и «муниципальный

рождает трудности правовой идентификации общественных отношений. Одного лишь факта правового регулирования отношений источников бюджетного права может быть недостаточно для надлежащей правовой идентификации отношений.

В 2018 г. Верховный Суд Российской Федерации (далее – ВС РФ) отметил следующее: «[т]от факт, что денежные средства были израсходованы обществом не по целевому назначению, свидетельствует о возникновении на стороне лица, получившего субсидию, неосновательного обогащения. При этом не имеет правового значения то обстоятельство, что полученные денежные средства являлись бюджетными... правоотношения между органом, предоставляющим субсидию, и лицом, претендующим на получение субсидии (производителем товаров, работ, услуг), несмотря на то, что в большей степени регулируются нормами Бюджетного кодекса, не являются бюджетными правоотношениями»². По сути, ВС РФ отнес правоотношения по предоставлению субсидий к гражданским, указав на специальный характер положений Бюджетного кодекса Российской Федерации по отношению к положениям ГК РФ.

Применительно к налоговым правоотношениям Высший Арбитражный Суд РФ сформировал позицию, согласно которой налог (речь идет конкретно о налоге на добавленную стоимость) должен быть уплачен в случае, если государственный орган или орган местного самоуправления выступает от своего имени, а не от имени соответствующего публично-правового образования, поскольку налогоплательщиками являются организации, но не публично-правовые образования³. Эта же позиция должна распространяться и на обязанности налогового агента.

орган» в статье мы будем использовать словосочетания «государственный орган» и «орган местного самоуправления», а также «государственные органы» для краткости и имея в виду только те государственные органы и органы местного самоуправления, которые имеют статус юридического лица.

² Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 19 января 2018 г. № 308-ЭС17-9296 по делу № А32-41306/2016. Доступ из справ.-прав. сист. «КонсультантПлюс».

³ См.: О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость : постановление Пленума ВАС РФ от 30 мая 2014 г. № 33 // Вестник ВАС РФ. 2014. № 7.

Понимание сути расходного обязательства публично-правового образования позволит решить некоторые вопросы, возникающие на практике, поскольку разграничение публично-правовой и гражданско-правовой «роли» государственного органа не всегда очевидно. Примером сложности решения данного вопроса может служить практическая ситуация предоставления грантов в форме субсидии физическим лицам – производителям товаров, работ, услуг за счет бюджетных средств.

В соответствии со ст. 217 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) освобождению от налога на доходы физических лиц (далее – НДФЛ) подлежат доходы в виде грантов, отвечающих установленным требованиям⁴, что означает, что не все гранты, которые могут быть предоставлены за счет бюджетных средств, подлежат освобождению от обложения НДФЛ. При предоставлении грантов, подлежащих налогообложению, должен быть решен вопрос об уплате НДФЛ, точнее о способе его уплаты. В случае если выплата гранта представляет собой испол-

⁴ А именно подлежат освобождению следующие доходы:

а) суммы, получаемые налогоплательщиками в виде грантов (безвозмездной помощи), предоставленных для поддержки науки и образования, культуры и искусства в Российской Федерации международными, иностранными и (или) российскими организациями по перечням таких организаций, утверждаемым Правительством Российской Федерации;

б) доходы, полученные налогоплательщиком в виде грантов, премий и призов в денежной и (или) натуральной формах по результатам участия в соревнованиях, конкурсах, иных мероприятиях, предоставленных некоммерческими организациями за счет грантов Президента Российской Федерации в соответствии с условиями договоров о предоставлении указанных грантов таким некоммерческим организациям;

в) доходы, полученные налогоплательщиком в виде грантов, премий, призов и (или) подарков в денежной и (или) натуральной формах по результатам участия в соревнованиях, конкурсах, иных мероприятиях, предоставленных, в том числе врученных в порядке исполнения договоров поручения, договоров комиссии или агентских договоров, организаторами таких соревнований, конкурсов, иных мероприятий, включенными в утвержденный Правительством Российской Федерации перечень и являющимися:

– некоммерческими организациями, учрежденными в соответствии с указами Президента Российской Федерации;

– некоммерческими организациями, учредителями которых являются вышеуказанные некоммерческие организации.

нение расходного (публичного) обязательства публично-правового образования, удержание налога не должно производиться, поскольку действительным участником правоотношений является публично-правовое образование. Однако рассматривая выплату гранта в качестве исполнения денежного обязательства государственного органа, поскольку непосредственная выплата осуществляется на основании соглашения, заключенного от имени государственного органа с физическим лицом, можно прийти к выводу о необходимости удержания налога с гранта. Последнее обусловлено положениями п. 1 ст. 226 НК РФ о том, что российская организация, осуществляющая денежные выплаты в адрес физического лица, обязана исчислить, удержать и перечислить налог в бюджетную систему.

В данной ситуации вопрос о публично-правовой или частноправовой роли государственного органа имеет решающее значение. При отсутствии в законодательстве однозначного ответа есть основания полагать, что государственный орган выступает в правоотношениях по предоставлению гранта от имени публично-правового образования, являясь лишь посредником между публично-правовым образованием и физическим лицом – грантополучателем, даже несмотря на то, что формально грантодателем выступает государственный орган, заключающий соответствующее соглашение. Однако вышеупомянутая позиция ВС РФ 2018 г. относительно правовой природы субсидии и факт того, что грант предоставляется в форме субсидии, позволяют заключить и то, что выплата гранта является гражданским правоотношением. Между тем, следует учесть и существенное различие между грантом и субсидией. Субсидия предоставляется в целях компенсации выпадающих доходов или осуществленных затрат в связи с решением публичной задачи, тогда как грант предоставляется в целях вознаграждения лица за высокие результаты, имеющие публичное значение. Субсидия служит формой предоставляемых публично-правовым образованием грантов, зачастую являясь универсальным инструментом доведения бюджетных средств до организаций и физических лиц.

Проблема кроется в единстве терминологии. В бюджетном праве расходное обязательство публично-правового образования, а равно и его

публичное обязательство, и денежное обязательство получателя бюджетных средств указывают на обязательства разной юридической природы. Возвращаясь к приведенному примеру, отметим, что выплата грантов является публичным обязательством публично-правового образования, равно как и выплата заработной платы государственным служащим государственного органа (работникам казенного учреждения). Если первая выплата явно носит публично-правовой характер, то вторая – частноправовой, поскольку выплата заработной платы является обязательством, вытекающим из трудового договора (соглашения).

Государственный орган и орган местного самоуправления являются имманентными элементами, неотделимыми частями государственного аппарата и местного самоуправления. Посредством государственного аппарата государство реализует свой властный потенциал. И все же в правовом пространстве происходит искусственное разделение «ролей» государственных органов, но не функций, поскольку, вступая даже в гражданские правоотношения или иные частные правоотношения, они выполняют исключительно публичные функции и реализуют публичный интерес. Такое искусственное раздвоение правового статуса государственных органов необходимо для возникновения правовых последствий, соответствующих требованиям верховенства закона и равенства всех перед законом, в том числе нейтральности налоговых последствий, обусловленных всеобщностью и равенством форм собственности. Прибегая исключительно к публично-правовым формам деятельности, государство повышает риск не только фактического, но и формального неравенства участников схожих по правовой природе отношений.

Как отметил в своем мнении к постановлению Конституционного Суда Российской Федерации от 17 июня 2004 г. № 12-П судья Г. А. Гаджиев применительно к отношениям, складывающимся по поводу обслуживания единых счетов бюджетов Банком России⁵, «[п]о сути дела, финансово-правовой подход, отрицающий или

⁵ Трансформация единых счетов бюджетов из положения банковских в положение казначейских произошла в 2021 г. в связи с принятием Федерального закона от 27 декабря 2019 г. № 479-ФЗ «О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации в части

уменьшающий договорную концепцию, означает возрождение устаревших цивилистических взглядов, согласно которым обязательства сторон по договору банковского счета основываются не на договоре, а непосредственно на законе, который не оставляет банку и его клиентам какой-либо свободы как в установлении обязательства, так и в определении его содержания⁶. В практической плоскости данный теоретический подход приводит к тому, что обслуживание счетов бюджетов учреждениями Банка России начинает отличаться от обслуживания этих счетов кредитными организациями, причем в худшую сторону». Г. А. Гаджиев указал, что «... единственно возможной моделью правового регулирования отношений по обслуживанию счетов бюджетов является модель гражданско-правового договора присоединения. В силу пункта 2 статьи 428 ГК Российской Федерации публично-правовое образование, как присоединившаяся к договору сторона, вправе потребовать защиты своих законных интересов»⁷.

Теоретическая проблема разграничения публичных и частных правоотношений в финансовой деятельности публично-правовых образований лежит не в плоскости позитивного права, поскольку формальное наличие договора или доминирующая доля в правовом регулировании источника финансового права не даст ответа на поставленный вопрос, а находится в плоскости усмотрения законодателя. Законодатель обладает дискрецией по выбору надлежащего правового средства с точки зрения цели и эффективности регулирования. Как прибегая к гражданско-правовой конструкции, основанной на правомочиях и дозволениях, с одновременным формированием специальных предписывающих правил в источнике финансового права, с помощью которых правовой механизм подстраивается под решаемую правовую задачу, так и наоборот, используя строго императивный механизм правового регулирования, характеризующийся доминированием предписаний и запретов, и не допуская применения договорных механизмов, законодатель полагает, что опре-

деленное сочетание публично-правовых и частноправовых компонентов в правовом механизме позволит достичь цели правового регулирования. Как указал Конституционный Суд Российской Федерации в деле гражданско-правового характера, «[к]огда законодатель, используя императивные нормы, предоставляет больший объем защиты нанимателю, то он сокращает сферу применения принципа свободы договора, создавая риски негибкости, чрезмерной жесткости договорного регулирования»⁸.

При выработке критериев разграничения публично-правовых и частноправовых отношений в бюджетной сфере следует учесть следующее.

1. Степень усмотрения сторон в правоотношениях может быть различной. В правоотношениях, в которых государственный орган выступает в качестве работодателя, степень усмотрения с его стороны высока. Стороны трудового договора самостоятельно определяют условия выполнения трудовой функции и исполнения обязательств работодателя, но с учетом требований трудового законодательства и в пределах доведенных лимитов бюджетных обязательств и штатного расписания. Степень усмотрения при предоставлении субсидии снижена в сравнении со степенью усмотрения в трудовых отношениях. При выделении грантов степень усмотрения со стороны государственного органа должна быть минимальной в силу поощрительной природы грантов.

2. Свобода воли при выборе контрагента. В трудовых отношениях государственный орган проявляет свободу воли, выбирая своего работника с учетом заданных им же критериев, но в законодательных пределах и руководствуясь исключительно целями эффективности и принципом недискриминации. При выборе контрагента в отношениях по предоставлению субсидии или гранта степень свободы воли снова снижена, поскольку критерии такого выбора формируются публично-правовым образованием.

3. Характер законного интереса в исследуемых правоотношениях. Государственный орган, выступая в качестве участника публичных или частных правоотношений, в конечном счете

казначейского обслуживания и системы казначейских платежей».

⁶ См.: Малеин Н. С. Кредитно-расчетные отношения и финансовый контроль. М., 1964. С. 33–34.

⁷ Постановление Конституционного Суда РФ от 17 июня 2004 г. № 12-П // СЗ РФ. 2004. № 27. Ст. 2803.

⁸ Постановление Конституционного Суда РФ от 2 июня 2022 г. № 23-П // СЗ РФ. 2022. № 25. Ст. 4391.

преследует исключительно публичный интерес. Применение данного критерия может быть полезным при решении вопроса об идентификации правоотношений с участием иных организаций, учрежденных публично-правовыми образованиями (государственных учреждений, унитарных предприятий, государственных корпораций и пр.). Между тем следует учесть, что расходование бюджетных средств данными организациями, законность и эффективность которого является предметом государственного (муниципального) финансового контроля, формально не является предметом бюджетного права.

4. Функция договора при его наличии в правоотношениях. Договор может выступать способом реализации властного полномочия или способом выработки условий реализации законного интереса. Данный критерий не явля-

ется самостоятельным, а скорее выполняет функцию проверки вывода, сделанного при применении первых трех критериев.

Библиографический список

Малеин Н. С. Кредитно-расчетные отношения и финансовый контроль. М., 1964.

О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость : постановление Пленума ВАС РФ от 30 мая 2017 г. № 33 // Вестник ВАС РФ 2014. № 7.

Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 19 января 2018 г. № 308-ЭС-9296 по делу № Ф32-41306/2016. Доступ из справ.-прав. сист. «КонсультантПлюс».

Постановление Конституционного Суда РФ от 17 июня 2004 г. № 12-П// СЗ РФ. 2004. № 27. Ст. 2803.

Постановление Конституционного Суда РФ от 2 июня 2022 г. № 23-П// СЗ РФ. 2022. № 25. Ст. 4391.

Высшая школа государственного аудита (факультет) МГУ имени М. В. Ломоносова

Рябова Е. В., кандидат юридических наук, доцент кафедры государственных и муниципальных финансов, старший научный сотрудник отдела финансового, налогового и бюджетного законодательства ИЗИСП

E-mail: lentaf@mail.ru

Поступила в редакцию: 01.12.2023

Higher School of Public Audit (Faculty), Moscow State University named after M. V. Lomonosov

Ryabova E. V., Candidate of Legal Sciences, Associate Professor of State and Municipal Finance, Senior Researcher of Financial, Tax and Budgetary Legislation Department, The Institute of Legislation and Comparative Law under the Government of the Russian Federation

E-mail: lentaf@mail.ru

Received: 01.12.2023

ИСПОЛЬЗОВАНИЕ БЮДЖЕТНЫХ СРЕДСТВ: ИДЕНТИФИКАЦИЯ ОТНОШЕНИЙ

А. Г. Пауль

Воронежский государственный университет

BUDGET USE: RELATIONSHIP IDENTIFICATION

A. G. Paul

Voronezh State University

Аннотация: в статье поднимаются проблемные вопросы предмета бюджетного права и взаимосвязанный с этим вопрос о его субъектах. Обосновывается появление внутреннего ядра бюджетно-правового регулирования и образование его внешних границ. Аналогично этому выделяются традиционные субъекты бюджетного права и иные лица, которые оказываются под влиянием бюджетно-правового регулирования.

Ключевые слова: бюджет, предмет бюджетного права, субъекты бюджетного права, участники бюджетного процесса.

Abstract: the article raises problematic issues of the subject of budget law and the related issue of its subjects. The emergence of the internal core of budgetary and legal regulation and the formation of its external borders are substantiated. Similarly, traditional subjects of budgetary law and other persons who are under the influence of budgetary and legal regulation are singled out.

Key words: budget, sphere of budget law, budget process participants, subjects of budget law.

Отношения по использованию бюджетных средств обеспечивают движение денежных средств из бюджетов. Традиционно отношения по использованию бюджетных средств включаются в предмет бюджетного права. В то же время при глубоком анализе правовое регулирование этих отношений имеет более сложную природу и границы.

Данный вопрос глубоко исследовал А. И. Худяков, который пришел к выводу, что использование осуществляется в рамках не финансовых, а иных экономических отношений (товарно-денежных, производственных, трудовых и т. п.), регулируемых нормами не финансового, а иных отраслей права. При этом отношения по *организации* этого использования ученый относил к числу финансовых¹. Подобной позиции придерживался И. И. Янжул, отмечая, что «учение о государственных расходах вытекает целиком из

понятия о существовании государства и его обязанностях, обуславливается организацией государства, формой правления, устройством правительственных учреждений, задачами экономической политики и т. д. и как таковое полным объемом своим относится к государственному и полицейскому праву, ведению которых подлежат перечисленные вопросы, а никак не к финансовой науке, имеющей совершенно специальную область исследования»².

Современное законодательство и позиции судов подтверждают данный подход.

Конституционный Суд РФ сформулировал правовую позицию о том, что «федеральный закон о федеральном бюджете создает надлежащие финансовые условия для реализации норм, закрепленных в иных федеральных законах, изданных до его принятия и предусматривающих финансовые обязательства государства, т. е. предполагающих предоставление каких-либо средств и материальных гарантий и необходи-

¹ См.: Худяков А. И. Основы теории финансового права // Избранные труды по финансовому праву / сост. М. К. Сулейменов, Е. В. Порохов, М. В. Карасева, А. Т. Шаукунов. СПб.: Юридический центр-Пресс, 2010. С. 73.

© Пауль А. Г., 2023

² Янжул И. И. Основные начала финансовой науки. Учение о государственных доходах. М.: Статут, 2002. С. 52.

мость соответствующих расходов. Как таковой он не порождает и не отменяет прав и обязательств и потому не может в качестве *lex posterior* (последующего закона) изменять положения других федеральных законов, в том числе федеральных законов о налогах, а также материальных законов, затрагивающих расходы Российской Федерации, и тем более – лишать их юридической силы»³.

Верховный Суд РФ со ссылкой в том числе на ст. 1 Бюджетного кодекса Российской Федерации (далее – БК РФ) также сформировал позицию, что правоотношения между органом, предоставляющим субсидию, и лицом, претендующим на получение субсидии (производителем товаров, работ, услуг), несмотря на то, что в большей степени регулируются нормами БК РФ, не являются бюджетными правоотношениями. В результате к таким отношениям были применены нормы гражданского законодательства⁴.

В БК РФ соотношение бюджетного права и иных норм, регулирующих осуществление расходов бюджетов, способно обозначить понятие расходного обязательства.

Расходные обязательства – обусловленные законом, иным нормативным правовым актом, договором или соглашением обязанности публично-правового образования (Российской Федерации, субъекта Российской Федерации, муниципального образования) или действующего от его имени казенного учреждения предоставить физическому или юридическому лицу, иному публично-правовому образованию, субъекту международного права средства из соответствующего бюджета (ст. 6 БК РФ).

Из понятия расходных обязательств видно, что они возникают на основе различных законов, иных нормативных правовых актов, дого-

воров или соглашений. Отраслевой принадлежностью данных законов, иных нормативных правовых актов, договоров или соглашений должна определяться юридическая природа отношений по расходованию бюджетных средств. Ученые отмечают, что «расходы бюджета предопределены содержанием уже принятых и действующих нормативных правовых актов, установивших обязательства по выплате тех или иных сумм. Это вполне согласуется с современным российским бюджетным законодательством, которым в рамках реформы бюджетного процесса введено понятие расходных обязательств»⁵.

В связи с этим бюджетное право применительно к отношениям по расходованию бюджетных средств выполняет обеспечительную, организующую роль, а установление оснований этих расходов относится к предмету регулирования, как правило, иных отраслей права.

Сформулированный выше вывод отражает ядро предмета бюджетно-правового регулирования отношений по расходованию бюджетных средств. В то же время появляются признаки расширения предмета бюджетного права в этой части. Бюджетно-правовое регулирование захватывает новые сферы общественных отношений или по крайней мере оказывает на них свое влияние. Речь идет о включении в БК РФ норм о казначейском сопровождении бюджетных средств, которое фактически обеспечивает в установленных случаях доведение бюджетных средств до конечных получателей под контролем Федерального казначейства (соответствующих органов субъектов РФ или муниципальных образований; гл. 24.4 БК РФ). Кроме того, контрольные полномочия, предусмотренные БК РФ, уже вышли за рамки проверки соблюдения исключительно бюджетного законодательства и обеспечивают также соблюдение правовых актов, обуславливающих публичные нормативные обязательства и обязательства по иным выплатам физическим лицам из бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, а также соблюдения условий государственных (муниципальных) контрактов, договоров (соглашений) о предоставлении средств из бюджета (п. 1 ст. 265 БК РФ).

³ Постановление Конституционного Суда РФ от 23 апреля 2004 г. № 9-П «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» // СЗ РФ. 2004. № 19. Ст. 1923.

⁴ См.: п. 32 Обзора судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 2 (2018) : утв. Президиумом Верховного Суда РФ 04 июля 2018 г. Аналогичный подход был применен Верховным Судом РФ в определении Верховного Суда РФ от 19 января 2018 г. № 308-ЭС17-13889 по делу № А32-41315/2016.

⁵ Казна и бюджет / отв. ред. Д. А. Комягин. М. : Наука, 2014. С. 149.

Появление в бюджетном законодательстве таких норм свидетельствует о существовании «внешнего периметра» влияния бюджетного права. В основном такое влияние заключается в закреплении определенных контрольных механизмов, обеспечивающих целевое и эффективное использование бюджетных средств их адресатами.

Границы предмета бюджетно-правового регулирования отражаются на субъектном составе этих отношений. Как отмечают ученые, «крут субъектов бюджетного права можно очертить исходя из его предмета»⁶. Основными субъектами бюджетного права являются публично-правовые образования, к которым традиционно относятся Российская Федерация, субъекты Российской Федерации и муниципальные образования. Кроме того, с внесением изменений в ст. 67 Конституции Российской Федерации в состав публично-правовых образований включены федеральные территории, например, федеральная территория «Сириус», которые также имеют свои бюджеты⁷.

С одной стороны, публично-правовые образования являются носителями суверенных (исключительных) прав в области бюджета, обладают властными полномочиями. С другой стороны, они представляют собой собственников бюджетов, бюджетных средств. В связи с этим им принадлежат правомочия собственника – владеть, пользоваться и распоряжаться бюджетными средствами.

Два указанных качества обуславливают характер и особенности участия публично-правовых образований в отношениях, регулируемых бюджетным правом.

Бюджетное законодательство помимо публично-правовых образований как субъектов бюджетного права широко использует понятие участников бюджетного процесса. Их закрытый перечень дается в ст. 152 БК РФ. Бюджетное законодательство предусматривает ведение реестра участников бюджетного процесса⁸. Факти-

чески участники бюджетного процесса – это субъекты, в лице которых выступают публично-правовые образования. К ним относятся государственные (муниципальные) органы и казенные учреждения.

Положения бюджетного законодательства, закрепляющие бюджетные полномочия участников бюджетного процесса (разд. V БК РФ), «распределяют» компетенцию публично-правовых образований, указанную в ст. 7–9 БК РФ, между различными государственными (муниципальными) органами соответствующего публично-правового образования.

Участники бюджетного процесса – это лица, обладающие бюджетными полномочиями, под которыми понимаются установленные БК РФ и принятыми в соответствии с ним правовыми актами, регулирующими бюджетные правоотношения, права и обязанности органов государственной власти (органов местного самоуправления) и иных участников бюджетного процесса по регулированию бюджетных правоотношений, организации и осуществлению бюджетного процесса (ст. 6 БК РФ). Участники бюджетного процесса реализуют бюджетные полномочия, выступают от имени публично-правовых образований. На участников бюджетного процесса в полном объеме распространяются положения бюджетного законодательства. С их участием складываются отношения, составляющие вышеуказанное ядро предмета бюджетно-правового регулирования.

Однако помимо участников бюджетного процесса бюджетное законодательство выделяет лиц, именуемых неучастниками бюджетного процесса. БК РФ среди неучастников бюджетного процесса называет получателей средств из бюджета⁹.

приказ Минфина России от 23 декабря 2014 г. № 163н. // Рос. газ. 2011. 21 дек. (№ 287).

⁹ Получатель средств из бюджета – это юридическое лицо (не являющееся участником бюджетного процесса, бюджетным и автономным учреждением), индивидуальный предприниматель, физическое лицо – производитель товаров, работ, услуг, получающие средства из бюджета на основании государственного (муниципального) контракта на поставку товаров, выполнение работ, оказание услуг, договора (соглашения) о предоставлении субсидии, договора о предоставлении бюджетных инвестиций, а также юридическое лицо, которому в случаях, установленных федеральным законом, открываются счета в Федеральном казначействе в соответствии с БК РФ (ст. 6 БК РФ).

⁶ Химичева Н. И. Субъекты советского бюджетного права / под ред. В. М. Манохина. Саратов : Изд-во Саратовского университета, 1979. С. 60.

⁷ См., например: ст. 43 Федерального закона от 22 декабря 2020 г. № 437-ФЗ «О федеральной территории «Сириус»» // СЗ РФ. 2020. № 52.

⁸ См.: О Порядке формирования и ведения реестра участников бюджетного процесса, а также юридических лиц, не являющихся участниками бюджетного процесса:

Подзаконные акты выделяют три группы лиц, не включенных в состав участников бюджетного процесса:

1) государственные (муниципальные) автономные и бюджетные учреждения; государственные корпорации, государственные компании, публично-правовые компании, которым предоставляются субсидии из бюджета; а также государственные (муниципальные) унитарные предприятия;

2) иные (не указанные выше) неучастники бюджетного процесса, получающие субсидии, бюджетные инвестиции из бюджетов;

3) иные (не указанные в двух предыдущих пунктах) юридические лица, являющиеся исполнителями по государственным (муниципальным) контрактам, а также исполнители, заключившие контракты, договоры, соглашения в рамках исполнения государственных (муниципальных) контрактов (договоров, соглашений) и открывающие лицевые счета в органах Федерального казначейства, финансовых органах субъектов РФ (муниципальных образований)¹⁰.

Указанные юридические лица не обладают бюджетными полномочиями. Они являются участниками отношений, включенных во «внеш-

ний периметр» влияния бюджетного права, с помощью которого обеспечивается контроль за целевым и эффективным использованием бюджетных средств их адресатами.

Таким образом, в настоящее время предмет бюджетного права и состав его субъектов имеют фактически внутреннее ядро, ограниченное отношениями по *обеспечению* использования бюджетных средств, в которых принимают участие публично-правовые образования и участники бюджетного процесса. Одновременно по-является «внешний периметр» отношений, на которые бюджетное право также оказывает влияние, где субъектами выступают получатели средств из бюджета и иные неучастники бюджетного процесса.

Библиографический список

Казна и бюджет / отв. ред. Д. Л. Комягин. М. : Наука, 2014. С. 149.

Химичева Н. И. Субъекты советского бюджетного права / под ред. В. М. Манохина. Саратов : Изд-во Саратов. ун-та, 1979. С. 60.

Худяков А. И. Основы теории финансового права // Худяков А. И. Избранные труды по финансовому праву / сост. М. К. Сулейменов, Е. В. Порохов, М. В. Карасева, А. Т. Шаукенов. СПб. : Юридический центр-Пресс, 2010. С. 73

Янжул И. И. Основные начала финансовой науки. Учение о государственных доходах. М. : Статут, 2002. С. 52.

¹⁰ См.: п. 2 Порядка формирования и ведения реестра участников бюджетного процесса, а также юридических лиц, не являющихся участниками бюджетного процесса : утв. Приказом Минфина России от 23 дек. 2014 г. № 163н.

Воронежский государственный университет
Пауль А. Г., доктор юридических наук, доцент,
профессор кафедры финансового права
E-mail: pag@law.vsu.ru

Поступила в редакцию: 12.11.2022

Voronezh State University
Paul A.G., Doctor of Legal Sciences, Associate
Professor, Professor of Financial Law Department
E-mail: pag@law.vsu.ru

Received: 12.11.2022

ТРАНСФОРМАЦИЯ ФОРМ БЮДЖЕТНОГО ФИНАНСИРОВАНИЯ КАК СРЕДСТВО РЕАЛИЗАЦИИ ГОСУДАРСТВОМ АНТИКРИЗИСНЫХ МЕР

Л. Л. Бобкова

Воронежский государственный университет

TRANSFORMATION OF FORMS OF BUDGET FINANCING AS A MEANS OF IMPLEMENTING ANTI-CRISIS MEASURES BY THE STATE

L. L. Bobkova

Voronezh State University

Аннотация: в статье рассматриваются формы бюджетного финансирования, которые поменяли свою правовую природу под влиянием различных обстоятельств: пандемии, финансовых и политических санкций, мер по импортозамещению в Российской Федерации. В результате анализа действующего законодательства, а также исследований в области финансового права автор описывает особенности бюджетного финансирования в виде субсидии, грантов и грантов в форме субсидии, выявляет их новые признаки, формирующиеся под влиянием экономических и политических изменений в государстве.

Ключевые слова: нормы, механизм бюджетно-правового регулирования, классификация бюджетно-правовых норм, экономический результат, стимулы и ограничения, бюджетно-правовые нормы стимулов и бюджетно-правовые нормы ограничения, субсидии, гранты, формы бюджетного финансирования, получатель субсидий.

Abstract: the article examines the features of the forms of budget financing in the context of global changes in the state: pandemics and the geopolitical situation, various sanctions. As a result of the analysis of the current legislation, as well as research in the field of financial law, the author identifies modified forms of financing from the budget under certain circumstances in the state – subsidies, grants, grants in the form of subsidies. In addition, the author comes to the conclusion that there is a need to distinguish the legal nature of funding grants from subsidies, which are detailed depending on when they are provided: before the pandemic, during the pandemic, during the sanctions and the geopolitical situation. Based on this analysis, the author introduces a classification of subsidies, grants in the form of subsidies, subsidies.

Key words: norms, mechanism of budgetary and legal regulation, classification of budgetary and legal norms, economic result, incentives and restrictions, budgetary and legal norms incentives and budgetary and legal norms restrictions, subsidies, grants, forms of budget financing, recipient of subsidies.

В целях нивелирования негативных последствий введенных иностранными государствами санкций и ограничительных мер и обеспечения сбалансированности федерального бюджета в условиях импортозамещения в бюджетное законодательство Российской Федерации внесены изменения, направленные на развитие мер бюджетного стимулирования, которые обусловили трансформацию правовой природы от-

дельных форм бюджетного финансирования – субсидии, гранты в форме субсидии, гранты. Соответственно, спектр отношений, охваченный грантовой поддержкой и субсидированием из бюджета, значительно расширился, как и субъектный состав получателей субсидий и грантов в форме субсидий, поменялись условия их получения.

Согласно актуальному бюджетному законодательству Правительство РФ получило право оперативно перераспределять бюджетные ассигнования в ходе исполнения бюджета для

достижения целей по развитию отраслей экономики и финансового сектора в современных условиях¹.

С точки зрения практической значимости проблема выбора определенной формы бюджетного финансирования напрямую зависит от цели предоставления бюджетных ассигнований. В связи с этим для правоприменителя важно выбрать необходимую форму бюджетного финансирования для того, чтобы были достигнуты цели, а в этом случае необходимо четко определить характерные черты того, что предоставляется – субсидия, грант в форме субсидии или грант.

Бюджетный кодекс Российской Федерации (далее – БК РФ) и иные акты бюджетного законодательства не позволяют в настоящее время достоверно определить правовую природу субсидий и грантов. Так, вопросам регулирования субсидий посвящены ст. 78 и 78.1 БК РФ и др. БК РФ зачастую отождествляет данные формы бюджетного финансирования, рассматривая их как синонимы, что в свою очередь приводит к «путанице в их выборе»².

¹ См.: О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации и установлении особенностей исполнения бюджетов бюджетной системы Российской Федерации в 2022 году: федер. закон от 29 ноября 2021 г. № 384-ФЗ (ред. от 14.03.2022) // Доступ из справ.-правов. сист. «Гарант» ; О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в целях принятия неотложных мер, направленных на обеспечение устойчивого развития экономики и предотвращение последствий распространения новой коронавирусной инфекции : федер. закон от 8 июня 2020 г. № 166-ФЗ. URL: www.kremlin.ru ; О дополнительных мерах социальной поддержки семей, имеющих детей : указ Президента РФ от 7 апреля 2020 г. № 249. URL: www.kremlin.ru ; Об утверждении Правил предоставления в 2020 году из федерального бюджета субсидий субъектам малого и среднего предпринимательства, ведущим деятельность в отраслях российской экономики, в наибольшей степени пострадавших в условиях ухудшения ситуации в результате распространения новой коронавирусной инфекции : постановление Правительства РФ от 24 апреля 2020 г. № 576. URL: www.kremlin.ru

² См.: *Запольский С. В., Васянина Е. Л.* Промышленные субсидии – публично-правовой инструмент управления // *Право и экономика*. 2020. № 10. С. 22–31; *Пауль А. Г.* Бюджетное право : учебник. М., 2021. С. 115, 116 ; *Омелехина Н. В.* Бюджетно-правовые средства : правовая идентификация и эффективность воздействия. Ч. 2. Элементарные (первичные) правовые средства // *Фи-*

Правовое содержание субсидий, грантов и грантов в форме субсидий по-разному раскрывается в отраслевом законодательстве. Так, в Налоговом кодексе Российской Федерации (далее – НК РФ) присутствует определение гранта для целей налогообложения³.

Согласно ст. 251 НК РФ «грантами признаются денежные средства или иное имущество в случае, если их передача (получение) удовлетворяет следующим условиям: гранты предоставляются на безвозмездной и безвозвратной основах российскими физическими лицами, некоммерческими организациями...»⁴.

Многообразие научных подходов к определению грантов и субсидий, отсутствие единого подхода к их пониманию приводит в ряде случаев к неопределенности при выборе форм бюджетного финансирования и, как результат – к недостижению цели предоставления субсидии, гранта или гранта в форме субсидии, что отрицательно влияет на развитие экономического потенциала. Однако научный интерес к их исследованию прослеживается как в теории права, так и в отраслевых науках, включая финансовое право⁵.

Несовершенство бюджетного законодательства, отсутствие унифицированного подхода к классификации признаков форм бюджетного финансирования и трансформация уже существующих их особенностей, приводит нас к следующим выводам.

нансовое право. 2019. № 10. С. 8–12 ; п. 32 Обзора судебной практики ВС РФ № 2 (2018) : утв. Президиумом ВС РФ от 4 июля 2018 г.

³ См.: Ст. 251 НК РФ.

⁴ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ (ред. от 14.07.2022) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.08.2022) // «Парламентская газета». № 151–152, 10.08.2000.

⁵ См.: *Провалинский Д. И.* Гранты – понятие и признаки. Вопросы российского и международного права. 2016; 6 (12А): 201–210. С. 12–19 ; *Белявский О. В.* Правовой режим гранта как инструмента государственного финансирования фундаментальных научных исследований в Российской Федерации : дис. канд. юрид. наук. М. : Ин-т государства и права РАН, 2018 ; *Запольский С. В., Васянина Е. Л.* Указ. соч. С. 22–31 ; *Пауль А. Г.* Указ. соч. С. 115, 116 ; *Омелехина Н. В.* Указ. соч. С. 8–12 ; п. 32 Обзора судебной практики ВС РФ № 2 (2018) : утв. Президиумом ВС РФ от 4 июля 2018 г.) ; *Курбатова С. С.* Проблемы правовой природы договоров о субсидировании // *Актуальные проблемы российского права* 2015. № 4. С. 132.

Необходимо различать субсидию, грант и грант в форме субсидии как формы бюджетного финансирования, которые имеют свою определенную цель. Выбор той или иной формы бюджетного финансирования напрямую зависит от политики. Полагаем, что субсидии, гранты и гранты в форме субсидий являются средствами в достижении целей политики, которые ведут к осуществлению политических намерений, «превращению идеальных стремлений в реальные действия и результаты. При этом важно создать баланс между умением ставить цели в политике и грамотно использовать эффективные средства их достижения»⁶.

Целью субсидии является софинансирование определенной деятельности хозяйствующего субъекта. В связи с этим компенсация недополученных доходов и выпадающих расходов хозяйствующего субъекта является целью субсидии.

Целью гранта в форме субсидии является компенсация в виде финансовой поддержки как «начатого дела», так и «начинающего» деятельность хозяйствующего субъекта, – с одной стороны, и поощрение такой деятельности в сферах общественной жизни – с другой стороны.

Целью гранта является поощрение получателя гранта по разработке уникального предложения в отдельных сферах жизнедеятельности.

Субсидии, гранты, гранты в форме субсидии являются элементами в механизме публично-правового стимулирования всех получателей бюджетных средств. При этом необходимо понимать, что из-за наличия разных целей в таких формах бюджетного финансирования степень стимулирования будет разной.

Например: при предоставлении гранта в области развития науки и техники цель будет одна – поощрение за научные достижения лучших ученых в указанном направлении, создание уникального научного проекта, который в последующем внесет кардинальное изменение в определенную сферу общественной жизни. Так, в Воронежской области победителем конкурсного отбора на предоставление межбюджетных трансфертов на создание модельных библиотек в 2023 г. в рамках нацпроекта «Культура» стала модельная детская городская библиотека № 32 имени Т. Г. Троепольского. Из федерального

⁶ Малько А. В. Теория правовой политики : монография. М. : Юрлитинформ, 2012. С. 84–85.

бюджета было выделено 5 млн руб. и 1,5 млн руб. было предоставлено областью за уникальный научный проект.

В случаях когда грант предоставляется в форме субсидии, цель имеет комплексный характер. С одной стороны, это компенсационный характер, когда расходы и недополученные доходы грантополучателя софинансируются государством; с другой – это поощрительная цель, т. е. уникальность в выборе сфер деятельности грантополучателя для финансирования. Например, в рамках программы «Агростартап» в Воронежской области представители малого и среднего бизнеса – крестьянские (фермерские) хозяйства, а также индивидуальные предприниматели, занимающиеся производством и (или) переработкой сельхозпродукции – получили гранты в форме субсидии в сумме 49 млн руб. с частичным собственным финансовым участием⁷.

При предоставлении субсидии целью с точки зрения элементов в механизме бюджетно-правового стимулирования является компенсация частичных расходов ее получателей.

Исходя из целей предоставления можно предложить следующие определения понятий субсидии, гранта и гранта в форме субсидии.

Грант как форма бюджетного финансирования представляет собой безвозмездные и безвозвратные целевые денежные средства, которые направлены на создание уникальных проектов юридическими лицами, в порядке конкурса, предоставляются как из бюджета (бюджетные гранты)⁸, так и из других фондов, имеют природу поощрения.

Грант в форме субсидии представляет собой безвозмездные и безвозвратные целевые денежные средства, которые могут быть предоставлены как в порядке конкурса, так и без него, направлены на компенсацию недополученных доходов и выпадающих расходов физическим и юридическим лицам, поощряют уже готовые проекты полностью или частично. Например:

⁷ См.: О Государственной программе развития сельского хозяйства и регулирования рынков сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия : постановление Правительства Российской Федерации от 14 июля 2012 г. № 717. Доступ из справ.-прав. сист. «Гарант».

⁸ См.: Запольской С. В., Андреева Е. М. Грант как особая форма бюджетной субсидии // Финансы: Теория и практика. Т. 24. № 2. 2020.

гранты в форме субсидий на развитие агробизнеса в 2022 г., которые предполагали частичное финансирование индивидуального предпринимателя в зависимости от стоимости проекта⁹.

Субсидия – это форма бюджетного финансирования, которая представляет собой безвозмездные и безвозвратные денежные средства, направленные на неполное финансирование расходов конкретных субъектов (получателей субсидий – физических и юридических лиц), для организации и поддержания какой-либо деятельности, доходы от которой не покрывают нормативную величину расходов.

Суммируя изложенное выше, мы можем утверждать, что в условиях пандемии и связанных с нею ограничений в экономике законодатель был вынужден вносить коррективы в бюджетное законодательство в порядок применения стимулов и ограничений. Такие изменения привели к тому, что многие формы бюджетного финансирования (субсидии и гранты, бюджетные кредиты) стали наиболее актуальными, поменялись их признаки и особенности предоставления, и как результат, сформировалась новая правовая категория — гранты в форме субсидий, которая до этого ни в теории, ни на практике не имела своих отличительных особенностей.

Данные изменения и практика их применения проиллюстрировали значимость стимулов и ограничений как средств правового регулирования и определяют необходимость развития финансово-правовой доктрины в направлении их более глубокого изучения.

Библиографический список

Бюджетный кодекс Российской Федерации : федер. закон от 31 июля 1998 г. № 145-ФЗ (ред. от 26.03.2022) // «Российская газета». № 153–154. 12.08.1998.

О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации и установлении особенностей исполнения бюджетов бюджетной системы Российской Федерации в 2022 году : федер. закон от 29 ноября 2021 г. № 384-ФЗ (ред. от 14.03.2022). Доступ из справ.-правов. сист. «Гарант».

Об утверждении Правил предоставления в 2020 году из федерального бюджета субсидий субъектам малого и среднего предпринимательства,

ведущим деятельность в отраслях российской экономики, в наибольшей степени пострадавших в условиях ухудшения ситуации в результате распространения новой коронавирусной инфекции : постановление Правительства РФ от 24 апреля 2020 г. № 576. URL: www.kremlin.ru

Об общих требованиях к нормативным правовым актам, муниципальным правовым актам, регулирующим предоставление субсидий, в том числе грантов в форме субсидий, юридическим лицам, индивидуальным предпринимателям, а также физическим лицам – производителям товаров, работ, услуг, и о признании утратившими силу некоторых актов Правительства Российской Федерации и отдельных положений некоторых актов Правительства Российской Федерации : постановление Правительства РФ от 18 сентября 2020 г. № 1492 (ред. от 05.04.2022) // СЗ РФ. 28.09.2020. № 39. Ст. 6069.

Об утверждении Правил предоставления из федерального бюджета субсидий субъектам малого и среднего предпринимательства и социально ориентированным некоммерческим организациям в условиях ухудшения ситуации в результате распространения новой коронавирусной инфекции : постановление Правительства РФ от 7 сентября 2021 г. № 1513 (ред. от 28.10.2021) // СЗ РФ. 20.09.2021. № 38. Ст. 6624.

О мерах по обеспечению исполнения федерального бюджета (вместе с Положением о мерах по обеспечению исполнения федерального бюджета) : постановление Правительства РФ от 9 декабря 2017 г. № 1496 (в ред. от 22.03.2022, с изм. от 29.03.2022) // СЗ РФ. 18.12.2017. № 51. Ст. 7807.

Об утверждении типовых форм соглашений (договоров) о предоставлении из федерального бюджета грантов в форме субсидий в соответствии с пунктом 7 статьи 78 и пунктом 4 статьи 78.1 Бюджетного кодекса Российской Федерации : приказ Минфина России от 21 декабря 2018 г. № 280н (в ред. от 29.12.2020) (зарегистрировано в Минюсте России 18.01.2019 № 53441) // Официальный интернет-портал правовой информации. URL: <http://www.pravo.gov.ru>

Об утверждении порядков предоставления субсидий из областного бюджета сельскохозяйственным товаропроизводителям, за исключением граждан, ведущих личное подсобное хозяйство, на возмещение части затрат на гидромелиоративные и культуртехнические мероприятия (вместе с Порядком предоставления субсидий из областного бюджета сельскохозяйственным товаропроизводителям, за исключением граждан, ведущих личное подсобное хозяйство, на возмещение части фактически осуществленных ими расходов на

⁹ См.: Постановление Правительства РФ от 13 марта 2021 г. № 362 (ред. от 18.03.2022 № 398). Доступ из справ.-прав. сист. «Гарант».

гидромелиоративные мероприятия, Порядком предоставления субсидий из областного бюджета сельскохозяйственным товаропроизводителям, за исключением граждан, ведущих личное подсобное хозяйство, на возмещение части фактически осуществленных ими расходов на культуртехнические мероприятия) : постановление Правительства Воронежской обл. от 28 декабря 2019 г. № 1319 (ред. от 17.03.2022). URL: <https://www.govvn.ru>

Бобкова Л. Л. Особенности бюджетно-правового закрепления стимулов и ограничений в условиях кризисной ситуации в государстве // Вестник ВГУ. Серия: Право. № 1(44).

Белявский О. В. Правовой режим гранта как инструмента государственного финансирования фундаментальных научных исследований в Российской Федерации : дис канд. юрид. наук. М. : Ин-т государства и права РАН, 2018. С. 198–205.

Запольский С. В., Андреева Е. М. Грант как особая форма бюджетной субсидии. Финансы : теория и практика. 2020. № 24 (2). С. 73–81.

Запольский С. В., Васянина Е. Л. Промышленные субсидии – публично-правовой инструмент управления // Право и экономика. 2020. № 10. С. 22–31.

Кустова М. В. Проблемы правового регулирования субсидий как инструмента финансового обеспечения публично-частного партнерства // Закон. 2013. № 3. С. 119–125.

Омелехина Н. В. Бюджетно-правовые средства : правовая идентификация и эффективность воздействия. Часть 2. Элементарные (первичные) правовые средства // Финансовое право. 2019. № 10. С. 8–12.

Пауль А. Г. Бюджетное право : учебник. М., 2021. С. 115, 116.

Провалинский Д. И. Гранты – понятие и признаки // Вопросы российского и международного права. 2016. № 6 (12А). С. 201–210.

Курбатова С. С. Проблемы правовой природы договоров о субсидировании // Актуальные проблемы российского права. 2015. № 4. С. 132.

Энциклопедический словарь. URL: <http://dic.academic.ru> (дата обращения: 16.06.2022).

Воронежский государственный университет

Бобкова Л. Л., кандидат юридических наук, доцент кафедры финансового права юридического факультета

E-mail: bobkovalily@yandex.ru

Поступила в редакцию: 30.11.2022

Voronezh State University

Bobkova L. L., Candidate of Legal Sciences, Associate Professor of Financial Law Department
E-mail: bobkovalily@yandex.ru

Received: 30.11.2022

ДОГОВОР О ПРЕДОСТАВЛЕНИИ СУБСИДИИ: БЮДЖЕТНО-ПРАВОВОЙ ИЛИ ГРАЖДАНСКО-ПРАВОВОЙ?

А. М. Кононов

*Институт законодательства и сравнительного правоведения
при Правительстве Российской Федерации*

SUBSIDY CONTRACT: BUDGETARY LAW OR CIVIL LAW?

A. M. Kononov

*Institute of Legislation and Comparative Law
under the Government of the Russian Federation*

Аннотация: противоречивость подходов в правоприменительной практике к идентификации отраслевой принадлежности договора о предоставлении субсидии приводит к неопределенности правовых последствий, которые наступают при нарушении договорных положений. Исходя из анализа целей, предмета и особенностей правовых отношений сторон договора о предоставлении субсидии, автор делает вывод о том, что данный договор по своей природе является бюджетно-правовым.

Ключевые слова: бюджетное право, бюджетные отношения, субсидии, бюджетно-правовой договор, договорное регулирование.

Abstract: the contradictory approaches in law-enforcement practice to identifying the sectoral affiliation of a subsidy contract leads to uncertainty of the legal consequences that arise when contractual provisions are violated. Based on the analysis of the goals, subject matter and peculiarities of legal relations of the subsidy contract parties, the author concludes that this contract by its nature is a budgetary one.

Key words: budgetary law, budgetary relations, subsidies, budgetary contract, contractual regulation.

В настоящее время бюджетное финансирование в форме предоставления субсидий частным субъектам занимает существенную долю в структуре расходов федерального бюджета Российской Федерации (около 13 % в 2022 г.). Предоставление субсидий частным субъектам осуществляется на основании договора, однако вопрос о его отраслевой принадлежности является дискуссионным. Так, в п. 32 Обзора судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 2 за 2018 г.¹ был сделан вывод о том, что в случае нецелевого использования субсидии

ее получатель обязан возратить указанную сумму как неосновательное обогащение и уплатить на нее проценты в порядке, предусмотренном ст. 395 и 1107 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ). В п. 23 Обзора практики рассмотрения судами дел по спорам, связанным с реализацией мер социальной поддержки отдельных категорий граждан², содержится противоположный вывод: положения ст. 395 ГК РФ о процентах за пользование чужими денежными средствами к отношениям по предоставлению гражданам мер социальной поддержки применению не подлежат, поскольку данные отношения не являются гражданско-правовыми.

¹ См.: Обзор судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 2 (2018): утв. Президиумом Верховного Суда РФ 4 июля 2018 г. // Бюллетень Верховного Суда РФ. 2019. № 3, 4.

² См.: Обзор практики рассмотрения судами дел по спорам, связанным с реализацией мер социальной поддержки отдельных категорий граждан: утв. Президиумом Верховного Суда РФ 17 июня 2020 г. // Бюллетень Верховного Суда РФ. 2020. № 11.

В связи с этим идентификация правовой природы договора о предоставлении субсидии позволит однозначно определить правовые последствия, которые наступают в случае нарушения договорных положений, что будет способствовать снижению количества юридических конфликтов. В научной литературе отмечается, что специфика типа договора проявляется в предмете, особенностях правовых отношений участников и цели договора, которые не характерны для других договорных типов³.

Субсидии, как следует из ст. 78 Бюджетного кодекса Российской Федерации (далее – БК РФ), представляют собой денежные средства, предоставляемые из бюджетов бюджетной системы РФ частным субъектам – производителям товаров, работ, услуг на безвозмездной и безвозвратной основе в целях возмещения недополученных доходов и (или) финансового обеспечения (возмещения) затрат в связи с производством (реализацией) товаров, выполнением работ, оказанием услуг. В данном определении законодателем объединяются два различных по своей экономической природе вида субсидий – на возмещение недополученных доходов и на финансовое обеспечение (возмещение) затрат.

Субсидии на возмещение недополученных доходов предоставляются в тех случаях, когда государство, реализуя публичный интерес, нормативно регулирует цены отдельных товаров, работ или услуг. Данное регулирование ограничивает частных хозяйствующих субъектов в свободе действий на конкурентном рынке, что влечет необходимость корреспондирующего учета их частного интереса. Из этого следует, что субсидии на возмещение недополученных доходов носят компенсационный характер и тесно связаны с размером указанных доходов.

Субсидии на финансовое обеспечение (возмещение) затрат направлены на поддержку значимых отраслей хозяйства или отдельных категорий субъектов (например, субъектов малого и среднего предпринимательства⁴) и носят стимулирующий характер. Соответственно до-

говор о предоставлении субсидии заключается в публично-правовых целях (обеспечение возможности государственного регулирования цен в условиях рыночной экономики и стимулирование значимых отраслей хозяйства или отдельных категорий субъектов).

Как представляется, сложность отграничения договора о предоставлении субсидии от гражданско-правового договора по предмету обусловлено тем, что как бюджетным правом, так и гражданским правом регулируются имущественные отношения. В науке гражданского права в качестве предмета гражданско-правового договора рассматривается материальное благо (имущественное право), относительно перемещения принадлежности которого от одной стороны к другой стороне достигнуто соглашение⁵. Однако в договоре о предоставлении субсидии материальное благо (бюджетные средства) не является определяющим. Ключевое значение в предмете данного договора имеет цель предоставления денежных средств, которая заключается в перечислении частным субъектам компенсационных или стимулирующих выплат в рамках реализации государством социальной или экономической политики, что относится к вопросам властвования, которые являются предметом публично-правовых договоров⁶.

Существенное отличие договора о предоставлении субсидии от гражданско-правового договора проявляется и в модели правовых отношений сторон договора между собой. Гражданско-правовой договор основан на принципах равенства, свободы, диспозитивности. Это проявляется в частности как в свободном выборе контрагента, так и в согласовании сторонами гражданского договора его условий. Свобода выбора контрагента при предоставлении субсидии ограничена нормативными критериями, которые устанавливаются в нормативных правовых актах и муниципальных правовых актах, регулирующих предоставление субсидий (пп. 1 п. 3 ст. 78 БК РФ). Дискреция сторон договора о предоставлении субсидии ограничивается во-

³ См.: *Синицын С. А.* Договор : новые грани правового регулирования и вопросы правопонимания // Журнал российского права. 2019. № 1. С. 57.

⁴ См.: *Леднева Ю. В.* COVID-19 : финансовые меры поддержки субъектов малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации // Финансовое право. 2022. № 1. С. 12–16.

⁵ См.: *Орлов Г. Н.* О понятии «существо договора» в Гражданском кодексе Российской Федерации и его применении в формировании договорных связей субъектов предпринимательской деятельности // Российский судья. 2020. № 7. С. 22–29.

⁶ См.: *Тихомиров Ю. А.* Публичное право : учебник. М. : БЕК, 1995. С. 183.

леизъявлением на его заключение⁷, поскольку нормативными правовыми актами органов публичной власти утверждены типовые формы договоров, обязательные для применения⁸.

Отдельно следует также отметить, что предоставление средств из бюджетов бюджетной системы РФ частным субъектам – получателям субсидий на основании договора рассматривается в доктрине бюджетного права как признак наличия у данных лиц статуса субъектов бюджетного права⁹.

Таким образом, по итогам анализа целей, предмета и особенностей правовых отношений сторон договора о предоставлении субсидии можно установить, что данный договор имеет бюджетно-правовую природу. Из этого следует,

⁷ См.: Риски финансовой безопасности : правовой формат : монография / О. А. Акопян, С. Я. Боженко, О. В. Веремеева и др. ; отв. ред. И. И. Кучеров, Н. А. Поветкина. М. : ИЗиСП, НОРМА, ИНФРА-М, 2018. С. 173.

⁸ См., например: Об утверждении типовых форм соглашений (договоров) о предоставлении из федерального бюджета субсидии юридическим лицам (за исключением государственных учреждений), индивидуальным предпринимателям, физическим лицам – производителям товаров, работ, услуг : приказ Минфина России от 31 октября 2016 г. № 199н // Официальный интернет-портал правовой информации. URL: <http://www.pravo.gov.ru>

⁹ См.: Поветкина Н. А. Трансформация бюджетного законодательства : причины, формы, перспективы // Финансовое право. 2021. № 12. С. 20–23.

что к данному договору не может применяться гражданско-правовая ответственность за нарушение обязательств, что тем не менее происходит в судебной практике в том числе и Верховного Суда РФ.

Библиографический список

Леднева Ю. В. COVID-19 : финансовые меры поддержки субъектов малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации // Финансовое право. 2022. № 1.

Орлов Г. Н. О понятии «существо договора» в Гражданском кодексе Российской Федерации и его применении в формировании договорных связей субъектов предпринимательской деятельности // Российский судья. 2020. № 7.

Поветкина Н. А. Трансформация бюджетного законодательства : причины, формы, перспективы // Финансовое право. 2021. № 12.

Риски финансовой безопасности : правовой формат : монография / О. А. Акопян, С. Я. Боженко, О. В. Веремеева и др. ; отв. ред. И. И. Кучеров, Н. А. Поветкина. М. : ИЗиСП, НОРМА, ИНФРА-М, 2018.

Синицын С. А. Договор : новые грани правового регулирования и вопросы правопонимания // Журнал российского права. 2019. № 1.

Тихомиров Ю. А. Публичное право : учебник. М. : БЕК, 1995.

Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации

Кононов А. М., аспирант кафедры правового обеспечения публичных финансов
E-mail: alexkonan@icloud.com

Поступила в редакцию: 13.02.2023

Institute of Legislation and Comparative Law under the Government of the Russian Federation

Kononov A. M., Post-graduate Student of Legal Support of Public Finance Department
E-mail: alexkonan@icloud.com

Received: 13.02.2023

УДК 336.22
ББК 67.402.23

К ВОПРОСУ ОБ ОТРАСЛЕВОЙ ИДЕНТИФИКАЦИИ ОТНОШЕНИЙ ПО УСТАНОВЛЕНИЮ НАЛОГОВ

С. А. Ядрихинский

*Московский государственный юридический университет
имени О. Е. Кутафина (МГЮА)*

ON THE ISSUE OF SECTORAL IDENTIFICATION OF RELATIONS ON THE TAXES SETTING

Yadrikhinskiy S. A.

Kutafin Moscow State Law University

Аннотация: раскрывается правовая природа отношений по установлению налогов в Российской Федерации. Автор обосновывает вывод, что отношения по установлению налогов – это общерегулятивные отношения с более широкими правовыми связями. Выявляются субъекты (участники) в данных отношениях и особенность их взаимодействия. На основе анализа правовой связи между публично-правовым образованием и налогоплательщиком очерчиваются границы дискреционных полномочий и критерии усмотрения законодателя в процессе установления налогов.

Ключевые слова: налоговое правоотношение, абсолютное правоотношение, общерегулятивное (общее) правоотношение, налогоплательщик, государство, установление налога, правовая связь, законный интерес, дискреция.

Abstract: in the paper the author attempts to define the legal nature of relations regarding establishment and introduction of taxes and fees in the Russian Federation. It is concluded that tax setting relations are general regulatory relations with broader legal ties. The author identifies the subjects (participants) in such relations and analyzes the peculiarity of their interaction. Based on the analysis of the legal relationship between the public legal entity and the taxpayer, the author outlines the boundaries of discretionary powers and criteria for the legislator's discretion in the process of taxes setting.

Key words: tax legal relationship, absolute legal relationship, general regulatory (general) legal relationship, taxpayer, state, tax setting, legal relationship, legal interest, discretion.

Особую группу налоговых правоотношений составляют отношения по установлению и введению налогов. Особенность их заключается в том, что в отличие от других налоговых отношений, перечисленных в ст. 2 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ), участие налогоплательщика в них не очевидно.

Д. В. Тютин прямо указывает, что данные отношения «возникают между органами власти

<...>, а налогоплательщики в них не участвуют, поскольку прямая демократия в данном случае невозможна»¹.

М. Ю. Орлов до и после принятия НК РФ считал не вполне обоснованным отнесение отношений по установлению и введению налогов к предмету регулирования налогового права².

¹ Тютин Д. В. Налоговое право : курс лекций. Доступ из справ.-прав. сист. «КонсультантПлюс».

² См.: Орлов М. Ю. Основные вопросы теории налогового права как подотрасли финансового права : дис. ... канд. юрид. наук. М., 1996. С. 111 ; Его же. Десять лек-

В налоговую сферу вовлечены все ветви власти в пределах своей компетенции, включая законодательную. При этом именно законодательной власти отводится исключительная компетенция в налогооблаженочных правоотношениях. Данные правоотношения, являясь своего рода предпосылкой для всех остальных видов налоговых отношений, заслуживают самого пристального научного взгляда, поскольку стоят на первом месте в законодательном перечне отношений (ст. 2 НК РФ). Соответственно, они должны быть подвергнуты более высокому уровню интерпретации.

Исследование отношений по установлению налогов и сборов следует начать с определения их правовой модели.

М. В. Карасева считает, что к ним подходит модель абсолютных финансовых правоотношений. В первый раз эта позиция была изложена в докторской диссертации, затем была повторена в одноименной монографии и позже воспроизводилась в учебниках³. Этот подход нашел поддержку и у других налоговых ученых.

На абсолютную модель, по мнению ученых, указывает четко выраженный носитель абсолютного права – публично-правовое образование, которому противостоит неопределенное число лиц, обязанных воздерживаться от действий, нарушающих права управомоченной стороны правоотношения.

Не вызывает возражений в данном подходе управомоченная сторона – публично-правовое образование в лице представительных органов власти. Однако в отношении обязанной стороны правоотношения следует сделать уточнение исходя из того допущения, что нарушить право управомоченного лица может только лицо, являющееся субъектом правоотношения.

По смыслу ст. 9 НК РФ, определяющей состав участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, к таковым относятся налогоплательщики (плательщики

ций о налоговом праве России : учеб. пособие. М. : Городец, 2009. С. 37.

³ См.: Карасева М. В. Финансовое правоотношение : дис докт. юрид. наук. М., 1998. С. 255 ; *Ее же*. Финансовое правоотношение. М. : НОРМА, 2001. С. 256 ; *Ее же*. Финансовое правоотношение. Воронеж : Изд-во ВГУ, 1997. С. 261 ; *Ее же*. Финансовое право. Общая часть : учебник. М. : Юрист, 2000. С. 141 ; Финансовое право : учебник / отв. ред. М. В. Карасева. М. : Юрист, 2007. С. 146.

сборов), налоговые и таможенные органы, а также налоговые агенты. Законодатель этот перечень сделал закрытым и сузил его до лиц, непосредственно связанных с исполнением обязанности по уплате налогов. Но в литературе справедливо подчеркивается, что положения ст. 9 НК РФ не охватывают всех потенциальных и действительных субъектов налогового права, так или иначе участвующих в рассматриваемых отношениях⁴.

В частности, в перечень не попали банки (ст. 60 НК РФ), нотариусы, свидетели (ст. 90 НК РФ), эксперты (ст. 95 НК РФ), специалисты, судебные приставы-исполнители (п. 1 ст. 47, п. 4 ст. 48 НК РФ), понятые, налоговые представители, переводчики, финансовые органы (ст. 34.2 НК РФ), органы внутренних дел, следственные органы (гл. 5, 6 НК РФ) и др., за которыми НК РФ закрепляет определенные права и обязанности в сфере налогов и сборов.

Примечательно, что и представительные органы публично-правовых образований, которые собственно и устанавливают налоги, также не названы участниками налоговых правоотношений.

Получается, что все перечисленные лица, так или иначе участвующие в налоговых правоотношениях, если следовать логике абсолютного правоотношения, обязаны воздерживаться от действий, нарушающих права управомоченной стороны правоотношения. Однако, чтобы реализовать данную обязанность, у обязанной стороны по крайней мере должна быть потенциальная возможность нарушить субъективное право, поскольку предполагается, что противостоящая (обязанная) сторона каким-либо образом соприкасается или может соприкасаться с управомоченной стороной.

Так, например, в абсолютном правоотношении собственности любое обязанное лицо (будь то частное или публичное) имеет такую возможность: вещь собственника потенциально находится под постоянной угрозой изъятия, повреждения или уничтожения, и в этом отношении нарушителем субъективного абсолютного права собственности может быть любое лицо.

Но при установлении налога обязанная сторона не имеет даже гипотетической возможности препятствовать реализации праву управо-

⁴ См.: Тютин Д. В. Указ. соч.

моченной стороны. Это такие же суверенные права публично-правового образования, как «чеканка монеты и отправление правосудия»⁵. На налоговый суверенитет государства, как на признанное право на налогообложение, указывали и Конституционный Суд РФ, и ученые⁶. Все третьи лица в данном случае не имеют какого-либо выбора в определении своего поведения. Они лишены всякой возможности проявить себя, у них нет инструментария, способного повлиять на объект правоотношения или поведение управомоченной стороны, поэтому нет и основания говорить о корреспондирующей обязанности.

Следовательно, на весь выявленный ранее возможный круг обязанных лиц не возлагается обязанности не препятствовать действиям законодателя, потому что никто из них не в состоянии помешать законотворческому процессу.

Но есть ли вообще в таком случае правовая связь, правоотношение? Представляется, что есть, ведь односторонние действия законодателя по установлению и введению налога объективно вторгаются в сферу интересов других лиц и порождают обязательные юридические последствия.

Как нет и не может быть ничего не регулирующих правовых норм, так не существует и юридических прав, свобод, обязанностей, не порождающих никаких правовых связей, отношений⁷.

Правомочие законодателя функционирует в рамках специфической правовой связи, где праву корреспондирует правовое состояние, выражающее связанность, зависимость противопоставляемого субъекта, ибо действия управомоченного неизбежно затрагивают его интересы.

Для данного типа связи больше подходит конструкция не абсолютных, а общерегулятивных (общих) правоотношений с более широкими правовыми связями. Соответственно, при ана-

лизе налогоустановочных отношений и определении в них места законных интересов необходимо исходить из концепции общерегулятивных, а не конкретных правоотношений.

Здесь перед нами предстает, по выражению Н. И. Матузова, «более высокий уровень обобщения и более абстрактная форма взаимодействия субъектов»⁸. Н. И. Матузов еще в советский период подверг глубокому теоретическому анализу общие правоотношения, что позволило выявить их характерные черты, заключающиеся в следующем:

1) они возникают на основе норм Конституции РФ и других правовых актов такого же уровня и значения;

2) имеют общий, а не индивидуализированный и детализированный характер;

3) являются постоянными или продолжительными, их длительность равна длительности действия самого закона;

4) опосредуют наиболее важные, основополагающие, относительно стабильные отношения;

5) выражают общее правовое положение (статус) субъектов, их взаимные права и обязанности;

6) возникают непосредственно из закона;

7) будучи исходными, первичными (базовыми), служат предпосылкой для появления и функционирования разнообразных конкретных, частноправовых правоотношений⁹.

В отношениях по установлению (введению) налогов одной из сторон выступают представительные органы публично-правовых образований, наделенные полномочием устанавливать налоги. Второй стороной выступают все лица, так или иначе вовлеченные в налоговую сферу.

Особенностью взаимодействия сторон в данных отношениях является двусторонняя (взаимная) правовая связь. Сперва обнаруживает себя связь, назовем ее прямой, в которой публично-правовое образование является управомоченной стороной, на что собственно все ученые единодушно обращают внимание и что давало им основание говорить об абсолютной модели правоотношения.

Государство, реализуя свои суверенные права по установлению налогов, определенным образом влияет в правовой сфере на всех участ-

⁵ Годме П. М. Финансовое право / пер. Р. О. Халфиной. М.: Прогресс, 1978. С. 371.

⁶ Абз. 2 п. 2 постановления Конституционного Суда РФ от 25 июня 2015 г. № 16-П «По делу о проверке...» // Вестник КС РФ. 2015. № 5; определение Конституционного Суда РФ от 19 мая 2009 г. № 1047-О-О «Об отказе в принятии...» // Вестник КС РФ. 2010. № 1; Шепенко Р. А. Суверенитет и его влияние на вопросы налогообложения // Право и экономика. 2014. № 7. С. 48, 55.

⁷ См.: Матузов Н. И. Общие правоотношения и их специфика // Правоведение. 1976. № 3. С. 30.

⁸ Там же. С. 26.

⁹ См.: Там же. С. 30–31.

ников налоговых отношений посредством правовых норм. Устанавливая правила поведения, обязательные для исполнения, государство воздействует на волю субъекта права, подчиняет ее, и в этом смысле публично-правовое образование является управомоченной стороной, а все остальные лица (как налоговые органы, так и налогоплательщики) выступают в качестве обязанной, ибо все равны перед законом и обязаны ему подчиняться.

Вместе с тем в устанавливающей налог правовой норме выражается не только воля государства, но и – в концентрированном виде – воля самого народа (ст. 3 Конституции РФ), в том числе и той ее части, что относится к налогоплательщикам. Это означает, что власть представительных органов не является абсолютной, несмотря на ее суверенный характер. Законодательная власть сбалансирована и ограничена правами человека, признание, соблюдение и защита которых является обязанностью государства (ст. 2 Конституции РФ).

На волю законодателя постоянно «давит» чужой законный интерес (налогоплательщика), составляющий смысл законотворческого действия (ст. 18 Конституции РФ). Представляемая законодательному органу дискреция в нормативно-правовом регулировании отношений по установлению и введению налогов достаточно широка, но ограничена определенными рамками.

Законодатель, реализуя властные полномочия, сам связан конституционными и общеправовыми требованиями, предъявляемыми как к качеству нормотворчества, так и его процедуре. Дискреционные границы полномочий и критерии усмотрения законодателя определяются правовыми принципами и правами человека (налогоплательщика), которые детерминируют правотворческую деятельность, оказывая соответствующее воздействие на правосознание законодателя. Обращение к этим принципам представляется тем более важным, что деятельность представительной власти – это преимущественно политические решения. Политический аспект имплицитно или эксплицитно присутствует и в решениях правоприменительных органов. Конституционные принципы в этих условиях будут выступать фактором, обеспечивающим правовой характер, в том числе предсказуемость принимаемых решений.

Именно соблюдение общеправовых требований является чертой демократического правового государства. Такой подход соответствует и практике Европейского суда по правам человека (ЕСПЧ), который обусловил дискреционные полномочия законодателя сферой права: «государство вправе принимать такие фискальные законы, какие оно сочтет желательными (абз. 2 ст. 1 Протокола № 1 к Конвенции), при условии, что предпринимаемые им в этой сфере меры не переходят в область произвольной конфискации»¹⁰.

Государство выступает здесь не только как носитель властных полномочий по отношению к своим гражданам, но и как правообязанный субъект, основной гарант их прав, положения (статуса) в обществе; как организация, обеспечивающая интересы всех граждан, которая несет морально-политические и иные обязанности перед человеком, ставит своей задачей всестороннее развитие личности¹¹. Конституционный Суд РФ отмечал обязанность государства «обеспечивать разумное соотношение фискально-бюджетных интересов и экономических интересов налогоплательщиков»¹².

Разумный подход государства состоит в умеренных фискальных аппетитах, применении законодателем принципов справедливости, равенства, соразмерности, а также стабильности и гарантированности прав налогоплательщиков.

Можно утверждать, что конституционные требования обязывают законодателя к определенному поведению. Его соответствующие обязанности как стороны налогоустанавливающего правоотношения порождают права и законные интересы на другой стороне. Представляется, что этой другой стороной является налогоплательщик как субъект, которому в наибольшей степени адресованы налогоустанавливающие нормы и с которыми он тесно сопрягается в своей деятельности.

Будучи носителем законных интересов, налогоплательщик как лицо, притязующее и об-

¹⁰ П. 2 раздела «The Law» решения ЕСПЧ по вопросу допустимости жалобы от 6 ноября 2003 г. по заявлению № 63343/00, дело «Николай Дмитриевич Рощка (Nikolay Dmitriyevich Roshka) против Российской Федерации»). Доступ из справ.-прав. сист. «КонсультантПлюс».

¹¹ См.: Матузов Н. И. Указ. соч. С. 30.

¹² Постановление Конституционного Суда РФ от 5 июля 2016 г. № 15-П «По делу о проверке...» // Вестник КС РФ. 2016. № 6.

ладающее возможностью судебного контроля за нормотворческой практикой, выступает по отношению к публичному субъекту стороной управомоченной, а публичный субъект по отношению к нему – правообязанной. В этом взаимодействии проявляется обратная правовая связь, которая в научных исследованиях неоправданно остается в тени содержательного аспекта налогообложения правоотношения.

Если рассматривать налогообложение правоотношения через призму абсолютной модели (а не общерегулятивной), то на обязанной стороне мы будем иметь безропотного налогоплательщика, не имеющего никаких притязаний (законных интересов), противоположных фискальным интересам, должного лишь «уважительно не препятствовать одностороннему волеизъявлению публично-правового субъекта». Однако налоговая практика говорит об обратном: налогоплательщик достаточно активно вовлечен в процесс нормоконтроля в налоговой сфере. Именно эта активность и позволяет очерчивать границы от избыточного государственного вмешательства.

Используя средства конституционного контроля, налогоплательщик прямо или опосредованно через свои правопритязательные действия способствует защите законных интересов широкой массы других налогоплательщиков.

Только активная позиция налогоплательщика или, как сказал А. В. Малько, «осознание необходимости инициативного поведения в правовой сфере, повышения юридической и политической культуры» будет являться действенной гарантией приоритета прав человека как высшей ценности над правами государства¹³.

Налогоплательщик в налоговых отношениях является ключевой фигурой. Именно ему пред-

стоит нести налоговое бремя. Он заинтересован в принятии сбалансированных, т. е. выверенных законов, процедура принятия которых выступает гарантией взвешенных решений, это его законный интерес.

Общий характер отношений по установлению налогов позволяет занимать налогоплательщику активную позицию в контроле пределов дискреционных полномочий законодателя.

Библиографический список

- Годме П. М. Финансовое право / пер. Р. О. Халфиной. М. : Прогресс, 1978. 429 с.
- Карасева М. В. Финансовое правоотношение : дис.докт. юрид. наук. М., 1998. 304 с.
- Карасева М. В. Финансовое правоотношение. М. : НОРМА, 2001. 283 с.
- Карасева М. В. Финансовое право. Общая часть : учебник. М. : Юристь, 2000. 252 с.
- Орлов М. Ю. Основные вопросы теории налогового права как подотрасли финансового права : дис. канд. юрид. наук. М., 1996. 154 с.
- Орлов М. Ю. Десять лекций о налоговом праве России : учеб. пособие. М. : Городец, 2009. 207 с.
- Тютин Д. В. Налоговое право : курс лекций. Доступ из справ.-прав. сист. «КонсультантПлюс». Финансовое право : учебник / отв. ред. М. В. Карасева. М. : Юристь, 2007. 592 с.
- Шепенко Р. А. Суверенитет и его влияние на вопросы налогообложения // Право и экономика. 2014. № 7. С. 48–55.
- Малько А. В. Стимулы и ограничения в праве. М. : Юрист, 2004. 250 с.
- Матузов Н. И. Общие правоотношения и их специфика // Правоведение. 1976. № 3. С. 23–33.

¹³ Малько А. В. Стимулы и ограничения в праве. М. : Юрист, 2004. С. 231.

Московский государственный юридический университет им. О. Е. Кутафина (МГЮА)

Ядрихинский С. А., доктор юридических наук, доцент, кафедра налогового права
E-mail: syadr@yandex.ru

Kutafin Moscow State Law University.
Yadrikhinskiy S. A., Doctor of Legal Sciences,
Associate Professor, Department of Tax Law
E-mail: syadr@yandex.ru

Received: 29.11.2022

Поступила в редакцию: 29.11.2022

ВЕЩНО-ПРАВОВОЙ АСПЕКТ ОТНОШЕНИЙ, СОСТАВЛЯЮЩИХ ПРЕДМЕТ НАЛОГОВОГО ПРАВА

А. В. Красюков

Воронежский государственный университет

PROPERTY LAW ASPECT OF RELATIONS CONSTITUTING THE SUBJECT OF TAX LAW

A. V. Krasiukov

Voronezh State University

Аннотация: статья посвящена последним изменениям и дополнениям российского налогового законодательства. Автор анализирует такие нововведения в порядке уплаты налогов, как единый налоговый платеж и единый налоговый счет. В рамках исследования автор приходит к выводу о появлении в предмете налогового права имущественных отношений, имеющих вещно-правовой характер. Автором проанализированы вещно-правовые налоговые отношения, складывающиеся в связи с излишней уплатой и (или) взысканием налоговых платежей. В статье сформулированы предложения по совершенствованию налогового законодательства в части регулирования вещно-правовых налоговых отношений.

Ключевые слова: предмет налогового права, единый налоговый платеж, единый налоговый счет, положительное сальдо, вещное правоотношение.

Abstract: the article is devoted to the study of the latest changes and additions to the Russian tax legislation. The author analyzes such innovations in the procedure for paying taxes as a single tax payment and a single tax bill. As part of the study, the author comes to the conclusion about the appearance in the subject of tax law of property relations that have a proprietary nature. The author analyzes property-law tax relations that develop in connection with the excessive payment and (or) collection of tax payments. In connection with the findings, the article formulates proposals for improving tax legislation in terms of regulating property-law tax relations.

Key words: subject of tax law, single tax payment, single tax account, positive balance, real legal relationship.

Федеральным законом от 14 июля 2022 г. № 263-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» в Налоговый кодекс Российской Федерации (далее – НК РФ) внесены существенные изменения и дополнения, которые требуют пристального внимания не только со стороны практикующих юристов, но и научного сообщества¹. Так, данным законом среди прочего изменена гл. 12 НК РФ, которая в настоящий момент называется «Зачет и возврат излишне уплаченных или взысканных сумм». С 1 января 2023 г. название данной главы изложено в новой

редакции – «Распоряжение суммой денежных средств, формирующей положительное сальдо единого налогового счета».

Если налогоплательщик наделяется правом по распоряжению суммой денежных средств, формирующей положительное сальдо единого налогового счета, представляется необходимым определиться с его правовой природой и отраслевой или подотраслевой принадлежностью.

В соответствии с п. 1 ст. 209 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ) и сложившимися научными подходами в содержание права собственности входят правомочия по владению, пользованию и распоряжению имуществом². Исходя из сказанного мы вполне

¹ О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации : федер. закон от 14 июля 2022 г. № 263-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 2022. № 29 (часть II). Ст. 5230.

© Красюков А. В., 2023

² См. например: Ахметьянова З. А. Вещное право : учебник. М. : Статут, 2011. 360 с. ; Бабаев А. Б. Система

можем выдвинуть гипотезу о вещно-правовой природе данных отношений по распоряжению денежными средствами, формирующими положительное сальдо единого налогового счета.

В соответствии с п. 4 ст. 40.1 Бюджетного кодекса Российской Федерации (далее – БК РФ) бюджетное законодательство не распространяется на отношения по возврату платежей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах.

Таким образом, мы приходим к выводу, что вещные отношения по распоряжению суммой денежных средств, формирующей положительное сальдо единого налогового счета, регулируются именно налоговым законодательством, т. е. являются налогово-правовыми.

Теперь остановимся подробнее на объекте данных вещных правоотношений.

Гл. 12 НК РФ говорит нам о распоряжении денежными средствами, которые формируют положительное сальдо единого налогового счета.

В соответствии со ст. 11.3 НК РФ сальдо единого налогового счета представляет собой разницу между общей суммой денежных средств, перечисленных и (или) признаваемых в качестве единого налогового платежа, и денежным выражением совокупной обязанности. Положительное сальдо единого налогового счета формируется, если общая сумма денежных средств, перечисленных и (или) признаваемых в качестве единого налогового платежа, больше денежного выражения совокупной обязанности.

Единым налоговым счетом признается форма учета налоговыми органами:

- 1) денежного выражения совокупной обязанности;
- 2) денежных средств, перечисленных в качестве единого налогового платежа и (или) признаваемых в качестве единого налогового платежа.

Единый налоговый счет ведется в отношении каждого физического лица и каждой организации, являющихся налогоплательщиками, плательщиками сборов, плательщиками страховых взносов и (или) налоговыми агентами.

Исходя из данных довольно кратких положений налогового законодательства мы можем прийти к следующим выводам:

– единый налоговый счет ведется налоговыми органами;

– единый налоговый счет является лишь формой учета перечисленных денежных средств, но не местом их хранения (нахождения).

Следовательно, положительное сальдо формируется на едином налоговом счете, но денежные средства, формирующие данное положительное сальдо, на этом счете не находятся и находиться там не могут. Возникает вопрос: «Где находятся эти денежные средства?»

Исходя из ст. 11.3 и 45 (в новой редакции) НК РФ денежные средства, перечисленные в качестве единого налогового платежа, поступают на счет федерального казначейства в бюджетной системе РФ.

Согласно информации, размещенной на сайте ФНС России³, средства становятся доходами бюджета с момента исполнения уполномоченным органом Федерального казначейства распоряжения налогового органа об определении принадлежности единого налогового платежа. Получается, что средства, формирующие положительное сальдо единого налогового счета, находятся в бюджетной системе, но не на единых счетах бюджетов.

Первоначально они поступают на казначейский счет по учету и распределению поступлений, но где они хранятся до момента принятия налоговым органом распоряжения о принадлежности единого налогового платежа или возврате? Там же или на казначейском счете, предназначенном для операций со средствами, поступившими во временное распоряжение? На настоящий момент достоверной информации об этом нет.

Но в любом случае скорее всего это будет казначейский счет, принадлежащий органу Федерального казначейства.

Тем самым мы приходим к неминуемому выводу, что предложенная законодателем конструкция «распоряжения денежными средствами, которые формируют положительное сальдо единого налогового счета», фактически приводит к распоряжению налогоплательщиком денежными средствами, находящимися на счете, принадлежащим органу Федерального казначейства.

вещных прав : монография. М. : Волтерс Клувер, 2006. 390 с.

³ https://www.nalog.gov.ru/rn23/news/tax_doc_news/12187690/ (дата обращения: 17.12.2022).

Мы привыкли считать, что в соответствии со ст. 214 ГК РФ средства бюджета (например, федерального) находятся в собственности соответствующего публично-правового образования. Следовательно, никто, кроме самого собственника, не вправе распоряжаться данными денежными средствами. Для правильного определения объекта вещного налогового правоотношения представляется необходимым проанализировать содержание прав, предоставляемых налогоплательщику в целях распоряжения денежными средствами, формирующими положительное сальдо единого налогового счета.

Данная глава, а также ст. 21 НК РФ закрепляют следующие правомочия налогоплательщика по распоряжению:

1) зачет в счет:

– исполнения обязанности другого лица по уплате налогов, сборов, страховых взносов, пеней, штрафов и (или) процентов;

– исполнения предстоящей обязанности по уплате конкретного налога (сбора, страхового взноса);

– исполнения решений налоговых органов о привлечении к ответственности или об отказе в привлечении к ответственности, судебного акта либо погашения задолженности, не учитываемой в совокупной обязанности;

2) возврат денежных средств из бюджетной системы.

Исходя из вышесказанного представляется, что осуществляя правовые возможности, предоставленные ему ст. 78 и 79 НК РФ, налогоплательщик распоряжается не денежными средствами, а правами требования к публично-правовому образованию – требовать зачета или возврата определенной суммы денежных средств.

Данные права требования мы вполне можем охарактеризовать как имущественные, поскольку они в полном объеме соответствуют признакам имущественного права, выделяемым в правовой науке.

1. Любое имущество обладает определенной потребительской ценностью для своего владельца, т. е. является экономическим благом. Ценность права требования заключается в возможности получить то или иное благо от должника⁴. Иными словами, право требования, как и любое

⁴ См.: Байбак В. В. Обязательственное требование как объект гражданского оборота. М., 2005. С. 30.

имущество, служит средством удовлетворения имущественного интереса своего владельца⁵.

2. Право требования является экономическим благом только в том случае, когда в правоотношении существует временной разрыв между его возникновением и осуществлением платежа⁶. Пока налогоплательщик не произвел платеж, право требования публично-правового образования обладает определенной самостоятельной экономической ценностью и является объектом абсолютного имущественного правоотношения.

3. Способность принадлежать определенному лицу является свойством любого имущества, без которого оно как юридическая категория не существует. При этом наличие данного признака у прав требования в науке презюмируется в силу невозможности существования бессубъектных прав⁷. Такое отношение принадлежности составляет основу абсолютного права кредитора на право требования⁸.

4. Оборотоспособность права требования также выделяется некоторыми учеными как обязательный признак имущественного права⁹. Другими учеными данный признак не признается, поскольку он противоречит факту существования множества объектов имущественных отношений, которые ограничены в обороте или совсем из него изъяты, но при этом обладают определенной потребительской ценностью для их владельцев. В силу этого данными учеными предлагается различать оборотоспособность имущества и способность быть объектом вещного права¹⁰. Полагаем также, что оборотоспособность имущественных прав не может быть поставлена в зависимость от их оборотоспособности.

Потребительская ценность рассматриваемых имущественных прав требования не может быть поставлена под сомнение, поскольку с их помощью можно исполнить полностью или частично собственное налоговое обязательство или обязательство третьего лица.

⁵ См.: Яковлев А. С. Имущественные права как объекты гражданских правоотношений. М. : Ось-89, 2009. С. 54.

⁶ См.: Байбак В. В. Указ. соч. С. 27.

⁷ См.: Яковлев А. С. Указ. соч. С. 53.

⁸ См.: Байбак В. В. Указ. соч. С. 65.

⁹ См.: Яковлев А. С. Указ. соч. С. 55.

¹⁰ См.: Гамбаров Ю. С. Гражданское право : общая часть. М., 2003. С. 599.

Также предусмотренные гл. 12 НК РФ права требования могут существовать довольно продолжительное время до их осуществления (до трех лет), и весь этот период они будут представлять потребительскую ценность для налогоплательщика.

Способность принадлежать определенному лицу обусловлена персонафицированным характером единого налогового счета, который ведется в отношении каждого налогоплательщика отдельно.

Рассматриваемым правам требования налогоплательщика присуща также определенная оборотоспособность, поскольку в силу ст. 50 НК РФ и сложившейся судебной практики право на возврат излишне уплаченного налогового платежа переходит к правопреемникам налогоплательщика.

Таким образом, в соответствии с гл. 12 ГК РФ объектом распоряжения налогоплательщика являются имущественные права требования к органу Федерального казначейства. Поскольку ст. 129 ГК РФ включает имущественные права в состав имущества, то предлагаемая конструкция никоим образом не влияет на предложенное вещно-правовое понимание данных налоговых отношений.

Данный вывод расширяет существующие подходы к пониманию границ имущественных отношений, регулируемых налоговым правом. В теории налогового права устоялся подход к пониманию имущественных отношений, входящих в предмет налогового права, как обязательственных. Предлагаемая нами трактовка изменений, внесенных в НК РФ, позволяет утверждать о существовании вещных налоговых правоотношений.

Основываясь на сделанных нами выводах о вещно-правовом характере рассматриваемых отношений, сформулируем предложения по дальнейшему совершенствованию налогового законодательства.

Так, действующее законодательство регулирует отношения по возврату излишне уплаченных налогов правопреемниками реорганизованного юридического лица и учредителями ликвидированной организации. При этом в налоговом законодательстве абсолютно не урегулированы аналогичные отношения применительно к наследникам физического лица – налогоплательщика.

Возврат наследникам умершего (объявленного умершим) налогоплательщика суммы излишне уплаченного им (излишне взысканного налоговыми органами) ранее налога (сбора, страховых взносов, пеней, штрафа) не предусмотрен действующим законодательством Российской Федерации о налогах и сборах. В случае вынесения судом решения о возврате наследникам указанных денежных средств и вступления его в законную силу налоговый орган исполняет указанное решение по аналогии с исполнением иных судебных решений¹¹.

Как показывает практика, норм гражданского законодательства, регулирующих наследственные отношения, недостаточно для регулирования подобных отношений. Гражданское законодательство не может установить административный (внесудебный) порядок возврата излишне уплаченного наследодателем налога его наследникам.

В настоящее время сложился только судебный порядок включения в наследственную массу данного имущества, который сам по себе довольно обременителен. Кроме того, судебная практика выработала некоторые не вполне обоснованные требования. Наследник имеет право на получение соответствующих денежных сумм только тогда, когда эти суммы подлежали выплате самому наследодателю, но не получены им при жизни. Обязательным условием возможности включения в состав наследства является прижизненное волеизъявление специального субъекта налоговых правоотношений – налогоплательщика¹².

Таким образом, унаследовать даже в судебном порядке в настоящее время возможно только ту сумму излишне уплаченного или взысканного налога, заявление о возврате которой на-

¹¹ См.: Письмо ФНС России от 17 января 2018 г. № ГД-4-8/678@ «По вопросу возврата наследникам умершего физического лица суммы излишне уплаченного (взысканного) налога». Доступ из справ.-прав. сист. «Консультант Плюс».

¹² См. например: Кассационное определение Первого кассационного суда общей юрисдикции от 23 марта 2021 г. № 88а-7373/2021 по делу № 2а-138/2020 ; Кассационное определение Четвертого кассационного суда общей юрисдикции от 14 сентября 2021 г. № 88а-25616/2021 по делу № 2а-4536/2020 ; Кассационное определение Девятого кассационного суда общей юрисдикции от 17.03.2021 № 88а-2436/2021. Доступ из справ.-прав. сист. «Консультант Плюс».

логоплательщик успел подать до своей смерти. Если такое заявления им подано не было, то во включении имущества в наследственную массу будет отказано.

Полагаю, что наличие или отсутствие заявления о возврате излишне уплаченного и (или) взысканного налога никоим образом не влияет на существование имущественного права налогоплательщика и не может быть условием возможности его наследования. В связи с этим представляется необходимым дополнить налоговое законодательство нормами, устанавливающими внесудебный порядок перехода в порядке наследства имущественных прав требования налогоплательщика к его наследникам.

При этом возможность такого перехода не должна быть обусловлена наличием предсмертного волеизъявления налогоплательщика.

Библиографический список

Ахметьянова З. А. Вещное право : учебник. М. : Статут, 2011. 360 с.

Бабаев А. Б. Система вещных прав : монография. М. : Волтерс Клувер, 2006. 390 с.

Байбак В. В. Обязательственное требование как объект гражданского оборота. М., 2005. 220 с.

Гамбаров Ю. С. Гражданское право : общая часть. М., 2003. 796 с.

Яковлев А. С. Имущественные права как объекты гражданских правоотношений. М. : Ось-89, 2009. 192 с.

Воронежский государственный университет
Красюков А. В., доктор юридических наук, доцент кафедры финансового права юридического факультета

E-mail: kav@law.vsu.ru

Поступила в редакцию: 17.12.2022

Voronezh State University
Krasiukov A. V., Doctor of Legal Sciences,
Associate Professor of Department of Financial Law
E-mail: kav@law.vsu.ru

Received: 17.12.2022

СОВОКУПНАЯ ОБЯЗАННОСТЬ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА: НОВАЯ СИСТЕМА УЧЕТА, МЕХАНИЗМ РАСЧЕТА С БЮДЖЕТОМ

Е. Г. Васильева

Северо-Кавказский филиал Российского университета правосудия (г. Краснодар)

THE TOTAL OBLIGATION OF THE TAXPAYER: A NEW ACCOUNTING SYSTEM, A MECHANISM FOR CALCULATING THE BUDGET

E. G. Vasilyeva

Caucasus Branch of the Russian State University of Justice (Krasnodar)

Аннотация: в настоящей статье рассмотрены перспективы введения и внедрения единого налогового счета как инновационной модели исполнения совокупной налоговой обязанности в налоговом администрировании. Исследованы актуальные вопросы, обусловленные инкорпорированием единого налогового счета, описана его концепция, ее преимущества, порядок применения. Проанализированы ключевые аспекты нововведений, отдельные характеристики, требующие доработки и совершенствования.

Ключевые слова: цифровизация, налоговая система, единый налоговый счет, совокупная налоговая обязанность, единый способ исполнения налоговых обязательств, начальное сальдо, единое сальдо расчетов.

Abstract: this article discusses the prospects for the introduction and implementation of a single tax account as an innovative model for the implementation of the total tax liability in tax administration. The topical issues related to the incorporation of a single tax account are investigated, the concept of the UNS, its advantages, and the procedure for application are described. The key aspects of innovations, individual characteristics that require refinement and improvement are analyzed.

Key words: digitalization, tax system, unified tax account, total tax liability, unified way of fulfilling tax obligations, opening balance, unified settlement balance.

Вопрос совершенствования, упрощения исполнения налоговой обязанности обсуждается учеными, правоприменителями весьма продолжительное время. В связи с цифровизацией в налоговом администрировании, с возрастанием вычислительных мощностей всех технических устройств, а также их активного внедрения во все сферы жизни общества и государства, в том числе в науку финансового права, появилась возможность упрощения проведения некоторых отдельных финансовых операций в условиях развития цифровой экономики. Процесс цифровой трансформации налоговой сферы, становление новой виртуальной формы экономики поэтапно затронули цифровизацию всего обще-

ства и всех сфер жизнедеятельности российского государства, что безусловно отразилось на общеправовых началах налогового законодательства. В указанном направлении осуществляется деятельность Министерства финансов Российской Федерации.

Министерством финансов РФ были утверждены «Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2021 год и на плановый период 2022 и 2023 годов»¹. В рамках принятой политики определено, что формирование справедливых конкурентных условий планируется осуществлять посредством повышения качества налогового админи-

¹ URL: https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=131644-osnovnye_napravleniya_byudzhethnoi_nalogovoi_i_tamozhenno-tarifnoi_politiki_na_2021_god_i_na_planovyi_period_2022_i_2023_godov (дата обращения: 09.11.2022).

стрирования в условиях развития цифровой экономики.

В результате предложенных законодателем нововведений принят Федеральный закон от 14 июля 2022 г. № 263-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» (далее – Закон № 263-ФЗ)². Данный закон принят в целях упрощения порядка уплаты налогов и иных обязательных платежей, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации (далее – НК РФ), и совершенствования налогового администрирования.

Законом № 263-ФЗ введен новый институт единого налогового счета (далее – ЕНС), открываемого каждому плательщику в Федеральном казначействе, куда налогоплательщик сможет перечислить единый налоговый платеж (далее – ЕНП) – определенную сумму денежных средств. Вместо существующей в настоящее время обязанности заполнения налогоплательщиками большого количества платежных поручений на перечисление каждого вида налога с огромным количеством реквизитов необходимо будет осуществлять уплату налогов посредством перечисления ЕНП, указывая в платежных поручениях только суммы платежа и ИНН налогоплательщика. Важным нововведением станет самостоятельное зачисление налоговым органом ЕНП в счет исполнения обязанностей плательщика по уплате налогов с целью формирования соответствующего сальдо расчетов (положительного или отрицательного).

Отметим, что Закон № 263-ФЗ ввел совершенно новую систему учета подлежащих уплате и уплаченных налогов, позволяющую формировать «единое сальдо расчетов» на ЕНС налогоплательщика в качестве результата исполнения налогоплательщиком обязательств перед бюджетами бюджетной системы Российской Федерации (так называемая «совокупная обязанность налогоплательщика»), что позволит исключить одновременно наличие задолженности и переплаты у налогоплательщика по разным видам налогов. Также необходимо отметить, что введение ЕНС обеспечит взыскание общей суммы задолженности, исключив применение налого-

выми органами избыточных обеспечительных мер к налогоплательщикам. Указанные нововведения будут способствовать реализации инновационного порядка работы с банками при взыскании задолженности за счет денежных средств на счетах налогоплательщиков в банках, предусматривающего ведение реестра решений о взыскании задолженности и поручений налоговых органов на перечисление сумм задолженности, что является революционным изменением в действующем бесспорном и судебном порядке взыскания налоговой задолженности.

Введение нового порядка исполнения налоговой обязанности способствовало сокращению сроков возврата налогоплательщику сумм денежных средств в размере положительного сальдо его ЕНС, и, что очень важно, установлению единых сроков уплаты налогов (учитывая, что подобного порядка никогда ранее не было в действующем налоговом законодательстве). Введение единых сроков уплаты налогов кардинально изменит существующий сформированный годами порядок исчисления и уплаты налогов. Трансформация порядка исчисления и уплаты налогов безусловно отразится на эффективности налогового администрирования и в частности на налоговом контроле.

Как указывалось в пояснительной записке к законопроекту № 46702-8 «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» (в части совершенствования порядка уплаты налогов), введение института ЕНС было запланировано одновременно с расширением сервисных возможностей Федеральной налоговой службы – повышением онлайн доступности для плательщиков детализации начислений и уплаты налогов, а также дальнейшей интеграцией с IT-платформами плательщиков в этой части. Предложенные изменения вступили в силу с 1 января 2023 г. Для этого налоговые органы провели серьезные подготовительные работы, чтобы на 1 января 2023 г. отразилось актуальное, бесспорное (начальное) сальдо налогоплательщика по обязательствам на начало года, чтобы исключить недостоверность сведений. Налоговым органам до конца 2022 г. необходимо было разобраться с порядком формирования начального сальдо ЕНС; провести акты совместных сверок с налогоплательщиками; по их результатам вернуть или зачесть переплату, которой исполняется три года. Также

² См.: О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации : федер. закон от 14 июля 2022 г. № 263-ФЗ // СЗ РФ. 2022. № 29 (часть II). Ст. 5230.

требовалось разобраться с переплатой по налогу на прибыль в субъект РФ, поскольку для налога на прибыль организаций, уплаченного в бюджет субъекта РФ, Закон № 263-ФЗ предусматривает специальные правила (п. 5 ст. 4 Закона № 263-ФЗ). Также налоговый орган должен был списать недоимки и задолженности по налогам, у которых истекли сроки взыскания с учетом порядка, предусмотренного ст. 59 НК РФ.

Таким образом, начальное сальдо должно представлять собой разницу между общей суммой переплат и недоимок (задолженностей), о которых налоговая служба знала на 31 декабря 2022 г. (ст. 4 Закона № 263-ФЗ).

Перечисленные нововведения предусматривают установление ЕНС для обеспечения упрощения налогоплательщикам условий перечисления налогов, сборов и иных обязательных платежей, которые планируется осуществлять посредством ЕНП.

В целях уплаты налогов, сборов, страховых взносов, пеней, штрафов, процентов посредством перечисления в бюджетную систему Российской Федерации ЕНП с 1 января 2023 г. предусмотрен отдельный казначейский счет, открываемый Управлению Федерального казначейства по Тульской области. Таким образом, для уплаты ЕНП с 2023 г. для каждого налогоплательщика откроется его персональный ЕНС. Откроют и будут вести ЕНС налоговые органы. Для того чтобы произвести ЕНП, номер ЕНС налогоплательщику не потребуется – ЕНС будет привязан к ИНН. Следовательно, зачисление на ЕНС и расходование с него будет осуществляться по ИНН.

Уплачивать ЕНП можно будет через личный кабинет налогоплательщика на сайте ФНС России. Через личный кабинет налогоплательщика можно отслеживать сальдо ЕНС и предстоящие платежи. Соответствующий функционал личного кабинета разработан налоговыми органами. При уплате ЕНП в личном кабинете реквизиты ЕНС не нужны. Необходимо перейти на вкладку «Пополнение ЕНС» и выбрать действие: пополнение своего ЕНС или ЕНС третьего лица; формирование платежки или оплату картой. Затем указать сумму платежа и счет списания (свой банковский). После подтверждения платежа денежные средства поступят в налоговый орган, который обязан распорядиться ими по назначе-

нию с учетом нового порядка исполнения налоговой обязанности.

Напомним, что с 2022 г. организации и индивидуальные предприниматели используют ЕНП для исполнения налоговых обязательств в новом формате³. ЕНП позволяет одним платежным поручением оплатить все налоги, авансовые платежи и иные задолженности, образующие недоимку. В отношении имущественных налогов физических лиц (транспортного, земельного и налога на имущество физических лиц) с 2019 г. действует похожий механизм оплаты налогов, а с 2020 г. физическими лицами в отношении НДФЛ может применяться ЕНП.

На основании положений ст. 45.1 НК РФ следует отметить, что ЕНП физических лиц представляет собой определенную денежную сумму, перечисляемую налогоплательщиком в добровольном порядке в бюджет в счет уплаты НДФЛ, а также в счет уплаты различных имущественных налогов⁴. Что касается величины сумм и периодичности их внесения, то их налогоплательщик определяет самостоятельно. Зная свои налоги, налогоплательщик может распределить их во времени и выбрать наиболее комфортную для себя схему оплаты. Таким образом приходим к выводу, что ЕНП – это добровольный платеж для физических лиц, его основное предназначение – оплата имущественных налогов авансом, т. е. до момента выставления налоговым органом уведомления. Однако с принятием Закона № 263-ФЗ существенно изменился действующий порядок оплаты налогов, установленный положениями ст. 45.1 НК РФ (он утратит силу) – теперь применяются положения ст. 45, 78 и 79 НК РФ в новой редакции.

Идея Закона № 263-ФЗ в части ЕНС – это создание новой системы учета подлежащих уплате и уплаченных налогов. Столь масштабные изменения в действующем налоговом законодательстве отражают необходимость цифровизации финансово-правовой сферы деятельности государства. Кроме того, авторами Закона № 263-ФЗ предусмотрено признание в качестве

³ Описанный механизм работал с 1 июля по 31 декабря 2022 г. в добровольном порядке, с 1 января 2023 г. стал обязательным, с небольшими изменениями.

⁴ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) : федер. закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (ред. от 23.11.2020) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2021) // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.

ЕНП: уточнения платежа, принятия налоговым органом решения о возмещении (о предоставлении налогового вычета) суммы налога в день принятия соответствующего решения; принятия налоговым органом решения о зачете суммы денежных средств в размере, не превышающем положительное сальдо ЕНС, в счет исполнения обязанности другого лица по уплате налогов, сборов, страховых взносов, пеней, штрафов и (или) процентов в день принятия соответствующего решения. Так, ЕНС признается форма учета налоговыми органами денежного выражения совокупной обязанности; денежных средств, перечисленных в качестве ЕНП и (или) признаваемых в качестве ЕНП.

Как было указано ранее, налоговый орган на основе имеющихся у него документов и информации самостоятельно засчитывает ЕНП в счет исполнения плательщиком обязанностей по уплате налогов, в том числе на основании информации, представляемой в некоторых случаях плательщиком. Заметим, что такой подход к обязанности налогоплательщика является принципиально новым для всего российского законодательства, а также для налогового законодательства всех стран мира. Как указывает председатель комитета Государственной думы Федерального Собрания Российской Федерации по бюджету и налогам А. М. Макаров, Закон № 263-ФЗ имеет аналоги в 22 странах, однако настолько технологичных и обладающих широким диапазоном воздействия проектов нет ни в одной стране мира⁵.

Закон № 263-ФЗ изменил существующий порядок уплаты и администрирования налогов путем установления единых сроков уплаты налогов и введения ЕНС, на который плательщики будут перечислять ЕНП, засчитываемый налоговым органом самостоятельно в счет исполнения обязанностей плательщиков по уплате всех видов налогов, сборов, страховых взносов, пеней, штрафов, процентов, в установленном порядке: в первую очередь взыскивается недоимка, затем налоги, сборы, страховые взносы, затем пени, штрафы, проценты. Вместе с тем, ЕНС предусматривает наличие остатка на таком счете (по-

ложительное сальдо) в случае, если общая сумма денежных средств, перечисленных и (или) признаваемых в качестве ЕНП, больше суммы совокупной обязанности налогоплательщика. Положительное сальдо может быть возвращено по заявлению налогоплательщика в течение суток (ст. 79 НК РФ) либо учтено в качестве оплаты по предстоящему платежу, а также в качестве оплаты по совокупной обязанности иного налогоплательщика по заявлению с указанием минимального количества реквизитов (идентификационного номера налогоплательщика).

Совокупную обязанность предполагается учитывать на ЕНС лица в валюте Российской Федерации на основе налоговых деклараций, расчетов сумм налога, расчетов авансовых платежей, расчетов по страховым взносам, уведомлений об исчисленных суммах налогов, авансовых платежей по налогам, страховых взносов, представленных в налоговые органы, но не ранее наступления срока уплаты соответствующих налогов, сборов, авансовых платежей по налогам, страховых взносов. Это необходимо учесть, поскольку устанавливаются единые сроки уплаты налогов.

Анализ Закона № 263-ФЗ свидетельствует, что напрямую он не предусматривает авансового порядка уплаты совокупной обязанности, однако не отрицает возможности его применения, в частности путем внесения завышенной суммы налогового платежа.

Введение ЕНС также расширяет сервисные возможности ФНС России, а именно повышение онлайн доступности для плательщиков детализации начислений и уплаты налогов, а также дальнейшая интеграция с IT-платформами. На данный момент вопрос технической составляющей проекта стоит достаточно остро, поскольку требует значительных расходов в этой части как на само оборудование, так и на создание специального программного обеспечения, в связи с возрастанием требуемой вычислительной мощности. Введение в действие с 1 января 2023 г. Закона № 263-ФЗ должно привести к полной автоматизации ЕНС, трансформации механизма и порядка исполнения налоговой обязанности, инкорпорирования налоговых обязательств, что безусловно отразится на налоговом администрировании и новом порядке работы налоговых органов.

⁵ О проекте федерального закона № 46702-8 [Видеозапись]: рассмотрение законопроекта Государственной Думы Федерального Собрания Российской Федерации в первом чтении 15.02.2022. URL: <https://sozd.duma.gov.ru/bill/46702-8> (дата обращения: 09.11.2022).

Библиографический список

Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) : федер. закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (ред. от 23.11.2020) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2021) // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.

О проекте федерального закона № 46702-8 [Видеозапись] : рассмотрение законопроекта Государственной Думы Федерального Собрания Российской Федерации в первом чтении 15.02.2022. URL: <https://sozd.duma.gov.ru/bill/46702-8> (дата обращения: 09.11.2022).

Официальный сайт Министерства финансов Российской Федерации. URL: https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=131644-osnovnye_napravleniya_byudzhetoj_nalogovoi_i_tamozhenno-tarifnoj_politiki_na_2021_god_i_na_planovyj_period_2022_i_2023_godov (дата обращения: 09.11.2022).

О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации : федер. закон от 14 июля 2022 г. № 263-ФЗ // СЗ РФ. 2022. № 29 (часть II). Ст. 5230.

Северо-Кавказский филиал Российского университета правосудия (г. Краснодар)

Васильева Е. Г., кандидат юридических наук, доцент кафедры административного и финансового права, доцент

E-mail: vasileva_e80@mail.ru

Поступила в редакцию: 30.11.2022

Caucasus Branch of the Russian State University of Justice (Krasnodar)

Vasilyeva E. G., Candidate of Legal Sciences, Assistant Professor of Administrative and Financial Law Department, Assistant Professor

E-mail: vasileva_e80@mail.ru

Received: 30.11.2022

НЕОСНОВАТЕЛЬНОЕ ОБОГАЩЕНИЕ КАК ГРАЖДАНСКО-ПРАВОВОЙ МЕХАНИЗМ ЗАЩИТЫ НАРУШЕННЫХ ПРАВ УЧАСТНИКА НАЛОГОВОГО ПРАВООТНОШЕНИЯ

А. Б. Иванюженко

Северо-Западный институт управления – филиал РАНХиГС (г. Санкт-Петербург)

UNJUSTIFIED ENRICHMENT AS A CIVIL LAW MECHANISM OF PROTECTION OF VIOLATED RIGHTS OF A PARTICIPANT OF TAX LEGAL RELATIONS

A. B. Ivanyuzjenko

North-Western Institute of Management – branch of the RANEPА (St. Petersburg)

Аннотация: в статье рассматриваются проблемы применения института неосновательного обогащения в налоговом правоотношении. Автор делает вывод о допустимости применения этого института гражданского права в налоговых отношениях, основываясь на теоретических воззрениях и аргументах из правоприменительной практики.

Ключевые слова: налог, неосновательное обогащение, единый налоговый платеж, сделка, конституционная юстиция, казна.

Abstract: the presented material deals with the problems of application of the institute of unjust enrichment in tax legal relations. The author makes a conclusion about the admissibility of application of this institute of civil law in tax relations, supporting it with theoretical views as well as with arguments from law enforcement practice.

Key words: tax, unjustified enrichment, single tax payment, transaction, constitutional justice, treasury.

В начале XX в. Л. И. Петражицкий указывал, что немотивированное с точки зрения «частнохозяйственной разумности» лишение одних лиц добытых ими посредством разумно-хозяйственного поведения благ в пользу других «не по закону спроса и предложения, а вследствие обмана, административного произвола» влечет не только обогащение получателей имущества, но и развитие антисоциальных мотивов¹. Подобные отношения, поименованные неосновательным обогащением, были известны еще в период римского права (так называемый институт *Condictio*), в настоящее время регулируются гл. 60 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ). Предметно содержание этого института было изложено в постановлении Федерального арбитражного суда Восточно-Сибир-

ского округа от 25 февраля 2004 г. № А33-8425/03-С2-Ф02-298/04С2, в котором говорится, что неосновательное обогащение возникает при соблюдении следующих условий²:

1) приобретение или сбережение имущества в смысле увеличения стоимости собственного имущества приобретателя, присоединения к нему новых ценностей или сохранения имущества, которое по установленным законом основаниям должно было выйти из состава его имущества;

2) отсутствие правовых оснований для получения спорного имущества;

3) приобретение или сбережение имущества за счет другого лица.

Несмотря на частноправовой характер этих отношений и многочисленные исследования в этой области институт неосновательного обогащения вызвал новую волну интереса исследователей в связи с признанием в 1996 г. Консти-

¹ Петражицкий Л. И. Иски о незаконном обогащении в 1 ч. X т. // Вестник права. 1900. № 2. С. 20. (Цит. по: Новак Д. В. Неосновательное обогащение в гражданском праве. М.: Статут, 2010. С. 4).

© Иванюженко А. Б., 2023

² Доступ из справ.-прав. сист. «КонсультантПлюс».

туционным Судом РФ (далее – КС РФ) имущественного характера налоговых платежей³ и связанных с этим проблем методологии регуляции данных правоотношений.

Так, Н. В. Разуваев, описывая особенности правопорядка как юридической основы «традиционного» государства, отмечает, что в нем имеется достаточно отчетливое разделение частного и публичного правовых начал и наблюдается характерная для современного правопорядка тенденция к дифференциации предметов, методов и принципов правового регулирования, что отражается на структурной организации всей системы права⁴. Доктор юридических наук В. Д. Сорокин утверждал, что мысль «каждая отрасль права имеет свой предмет и метод правового регулирования» искусственна по своей природе, а система права, являясь единым целым, обладает универсальным триединым методом правового регулирования⁵. Напротив, по мнению В. Л. Вольфсона, принцип *jus civile* («разрешено все, что не запрещено»), не требует нормативного воздействия: законодатель только информирует лиц о рациональных моделях (так называемой «бесформенной части области дозволенного»⁶), а абстрактная диспозитивность регуляции общественного отношения состоит в предоставлении лицу права выбора вступать в эти отношения или нет, что создает предпосылку для признания в качестве метода правового регулирования универсального общественного отношения только воздействие власть имущего на подчиненного в виде существующих методов предписания и запрета.

Исторически отождествление публичной и частной методологии регуляции общественных отношений в России связывается с тезисом

³ См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 17 декабря 1996 г. № 20-П «По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона РФ от 24 июня 1993 года “О федеральных органах налоговой полиции”». Доступ из справ.-прав. сист. «КонсультантПлюс».

⁴ См.: Разуваев Н. В. Эволюция государства : социально-антропологический и юридический аспекты : дис. док. юрид. наук. С. 176. URL: <https://disser.spbu.ru/files/disser2/disser/98LFY09jQk.pdf> (дата обращения: 15.04.2022).

⁵ Сорокин В. Д. Административный процесс и административно-процессуальное право. СПб., 2002. С. 270.

⁶ Вольфсон В. Л. Недобросовестность как диагноз злоупотребления субъективным гражданским правом : монография. М. : Проспект, 2019. С. 16–17.

В. И. Ленина от 20 февраля 1922 г., изложенным в письме народному комиссару юстиции Д. И. Курскому по поводу проекта Гражданского кодекса РСФСР, в котором утверждалось: «Мы ничего “частного” не признаем, для нас все в области хозяйства есть публично-правовое, а не частное. <...> (необходимо – А. И.) расширить применение государственного вмешательства в “частноправовые” отношения»⁷. Названные идеи нашли воплощение в ГК РСФСР 1922 г. и в том числе в содержащемся в нем институте неосновательного обогащения, предусматривающем защиту нарушенных прав не только самим потерпевшим (ст. 399–401), но и государством при условии нарушения сторонами сделки требований закона (ст. 147–150, 402)⁸. Позднее теоретико-правовое обоснование возможности применения неосновательного обогащения в условиях публично-правовой регуляции хозяйственных отношений было предложено доктором юридических наук Е. А. Флейшиц в работе «Обязательства из причинения вреда и из неосновательного обогащения»⁹.

Воздействие государства на хозяйственную жизнь путем отождествления методологии регуляции частных и публичных отношений рассматривается нами не просто как воплощенный в реальность радикальный взгляд политического лидера российского государства как «государства нового типа», методологически не признающего свободу воли субъектов рынка (*laissez-faire*), а условие развития экономики, позднее обоснованное Дж. Кейнсом¹⁰ и нашедшее отражение в современном российском правопорядке. По мнению М. В. Мишустина, «инфляция и валютный курс (регулирование которых входит в непосредственную функцию государства и влияет на результаты хозяйственной деятельности – А. И.) оказывают позитивное влияние на налоговые доходы консолидированного бюджета».

⁷ Ленин В. И. О задачах Наркомюста в условиях НЭПа // Ленин В. И. ПСС 5-е изд. Т. 44. М., 1970. С. 398.

⁸ О введении в действие Гражданского кодекса РСФСР. : постановление ВЦИК от 11 ноября 1922 г. (вместе с «Гражданским кодексом РСФСР»). Доступ из справ.-прав. сист. «КонсультантПлюс».

⁹ Флейшиц Е. А. Обязательства из причинения вреда и из неосновательного обогащения. М. : Гос. изд-во юрид. лит., 1951. С. 226, 228.

¹⁰ См.: Белянова А. М., Гудкова Т. В. Кейнсианская доктрина и российский выбор // Вестник МГУ. Сер. 6 «Экономика». 2012. № 2. С. 82–103.

та, так как рост цен способствует росту доходов плательщиков»¹¹. Таким образом, исторически сложившееся в России методологическое использование в правовой регуляции имущественных отношений публично-правового метода правового регулирования, независимо от его предмета и субъектного состава, теоретически допускает возможность истребовать имущество, неосновательно полученное одной из сторон имущественного правоотношения при помощи ряда унифицированных процедур, одной из которых является иск *Condictio*.

Рассматривая вопрос о правовой природе излишне исполненного налогового обязательства как неосновательного обогащения, следует учесть, что формально содержание ст. 20 и 78 Налогового кодекса РФ (далее – НК РФ) признает данные платежи в качестве категории «налог». С этой позицией законодателя не согласны исследователи. Так, доктор юридических наук Н. А. Шевелева считает, что в случае излишней уплаты налога имеет место неосновательное обогащение публично-правового субъекта: «когда налогоплательщик излишне уплачивает налог, он уплачивает то, что налогом не является», а исполняет в одностороннем порядке имущественное неналоговое обязательство¹². Также об излишне уплаченном налоге как «имущественном неналоговом обязательстве» пишет Е. В. Порохов, отмечая, что налоговое обязательство является внедоговорным обязательством, так как его причиной не являются сделка и административный акт, в силу чего налогоплательщик, уплативший излишнюю сумму, вправе требовать компенсации благодаря гражданско-правовому институту неосновательного обогащения¹³.

Поддерживая данные позиции, мы считаем, что налогоплательщик, исполняя конституционную обязанность по уплате налога, совершает согласно ст. 8 НК РФ «индивидуальный законно установленный платеж», т. е. платеж относительно стоимостных показателей имеющегося у него

объекта налогообложения. Соответственно величина налогового платежа, превышающая рассчитанное по правилам законодательства «индивидуальное значение», выходит за пределы категории «законно установленный налог». Под данным платежом, по нашему мнению, должен пониматься не налог, а совершенная в силу заблуждения односторонняя гражданско-правовая сделка, предметом которой является передача денежных средств в пользу публично-правового образования и влекущая право плательщика определять ее правовую судьбу (возврат или зачет в счет будущих налоговых платежей), а в случае отказа органов власти в реализации права плательщика на возврат – рассматривать эти суммы в качестве неосновательного обогащения получателя – публично-правового субъекта, требующее применение иска *Condictio*.

В качестве примера признания излишне уплаченного налога в качестве неосновательного обогащения казны по причине неосновательного обогащения налогоплательщика как участника гражданского правоотношения мы можем привести следующий случай.

П. 4 ст. 213 НК РФ предусматривает, что «разница между суммой полученной страховой выплаты и рыночной стоимостью застрахованного имущества на дату заключения договора, увеличенной на сумму уплаченных по страхованию этого имущества страховых взносов» облагается налогом на доходы физических лиц (далее – НДФЛ). Одновременно с этим п. 9 Обзора по отдельным вопросам судебной практики, связанным с добровольным страхованием имущества граждан, утвержденного Президиумом Верховного Суда РФ от 27 декабря 2017 г. устанавливает, что «положительная разница между суммой страхового возмещения по договору страхования имущества и его рыночной стоимостью подлежит возврату страховщику как неосновательное обогащение»¹⁴. В случае выявления страховщиком факта неосновательного обогащения и истребования его к возврату посредством вступившего в законную силу иска *Condictio*, в срок, превышающий по времени срок уплаты НДФЛ, у казны публично-правового образования, как представляется, возникает необоснованный доход в виде налогового платежа с суммы позднее прекратившегося

¹¹ Мишустин М. В. Факторы роста налоговых доходов : макроэкономический подход // Экономическая политика. 2016. Т. 11, № 5. С. 17.

¹² Шевелева Н. А. Налогоплательщик может быть спокоен, только если он всю свою энергию отдаст не бизнесу, а соблюдению налогового законодательства // Закон. 2011. № 5. С. 13.

¹³ Порохов Е. В. Налоговая обязанность. Налоговая правосубъектность // Очерки налогово-правовой науки современности. М. ; Харьков, 2013. С. 276–277.

¹⁴ Доступ из справ.-прав. сист. «КонсультантПлюс».

неосновательного обогащения выгодоприобретателя – налогоплательщика. Данное обстоятельство заставляет нас рассматривать отношения между налогоплательщиком и казной как частный случай *Condictio sine causa finita* – т. е. «кондикционный иск из предоставления». Поводом для этого будет необоснованное налогообложение облагаемого дохода налогоплательщика, определяемого КС РФ как «улучшение имущественного положения физического лица»¹⁵, но прекратившегося впоследствии по причине необоснованности получения¹⁶.

Вышеизложенные рассуждения подтверждают возникшую в конституционной юстиции РФ трансформацию публично-процессуальной регламентации спора по поводу необоснованно уплаченных, а равно необоснованно возвращенных налогов в частноправовую регламентацию. Так, если в постановлении КС РФ от 17 декабря 1996 г. № 20-П признается рассмотрение налоговых споров исключительно в рамках публично-процессуального законодательства, что обособляет тем самым имущественное налоговое обязательство, регулируемое НК РФ, от имущественного гражданско-правового обязательства, регулируемого ГК РФ, то постановлениями КС РФ от 24 марта 2017 г. № 9-П и от 8 декабря 2017 г. № 39-П признается злоупотребление любой из сторон налогового правоотношения своими правами при отсутствии признаков правонарушения в качестве необоснованного обогащения. Данная позиция подтверждает теоретический подход, согласно которому регуляция споров из внедоговорных фискальных обязательств и в том числе возврат излишне уплаченного налога тождественна регуляции споров по поводу внедоговорных обязательств из неосновательного обогащения, предусмотренного ГК РФ¹⁷.

В то же время научный прогресс взглядов общества на окружающую действительность позволяет открывать в теории государства и права новые горизонты¹⁸, и мы должны понимать, что цитируемые нами выше правовые позиции КС РФ могут претерпевать изменения. Так, по мнению председателя КС РФ В. Д. Зорькина, «изменение жизненных реалий может приводить (КС РФ – А. И.) к отступлению от ранее сформулированных правовых позиций, поскольку Суд, истолковывая Конституцию, выявляет не только букву, но и дух тех или иных ее положений на каждом новом этапе развития и тем самым приспособливает ее к меняющимся отношениям в обществе»¹⁹. В настоящее время позиция КС РФ, изложенная в постановлении КС РФ от 24 марта 2017 г. № 9-П, гласит, что «нормы налогового законодательства <...> находятся в объективной взаимосвязи с нормами гражданского законодательства»²⁰, что позволяет распространять на налоговые правоотношения установления частного права. Примером этого распространения является введение Федеральным законом от 29 ноября 2021 г. № 379-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» так называемого единого налогового платежа (ст. 45.2 НК РФ, далее – ЕНП), основным признаком которого является добровольность перечисления денежных средств на соответствующий счет Федерального казначейства с применением к данному платежу не Кода бюджетной классификации «Налоговые доходы», а в соответствии с письмом ФНС РФ от 2 августа 2022 г. № КЧ-4-8/9976@, Кода бюджетной классификации «Увеличение финансовых активов за счет операций по единому налоговому платежу организации, инди-

¹⁵ Об отказе в принятии к рассмотрению жалоб гражданина Пономарева Константина Анатольевича на нарушение его конституционных прав пунктом 1 статьи 41 и пунктом 1 статьи 210 Налогового кодекса РФ, частью 1 статьи 63, пунктом 6 части 3 статьи 135, частью 8 статьи 226 и частью 1 статьи 306 Кодекса административного судопроизводства РФ : определение Конституционного Суда РФ от 2 октября 2019 г. № 2602-О. Доступ из справ.-прав. сист. «КонсультантПлюс».

¹⁶ См.: Римское частное право : учебник / под ред. И. Б. Новицкого и И. С. Перетерского. М., 2009. с. 446.

¹⁷ См.: Порохов Е. В. Указ. соч. Там же.

¹⁸ См.: Иванюженко А. Б. «Рекомендация» и «поощрение» как методы правового регулирования : причины возникновения и место в системе управления общественными отношениями // Ученые записки Юридического факультета СПбГЭУ. 2021. № 4. С. 12–20.

¹⁹ Зорькин В. Д. Конституционно-правовое развитие России. М. : НОРМА : ИНФРА-М, 2011. С. 164.

²⁰ Постановление Конституционного Суда РФ от 24 марта 2017 г. № 9-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений Налогового кодекса Российской Федерации и Гражданского кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан Е. Н. Беспутина, А. В. Кульбацкого и В. А. Чапланова». Доступ из справ.-прав. сист. «КонсультантПлюс».

видуального предпринимателя»²¹, что позволяет рассматривать трансформацию прежде обязательного по своему значению налогового обязательства в добровольно принятое.

Внедрение с 1 января 2023 г. института единого налогового счета (далее – ЕНС) налогоплательщика, формируемого за счет ЕНП (ст. 11.3 НК РФ), предусмотренное Федеральным законом от 14 июля 2022 г. № 263-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации»²² (далее – Закон № 263-ФЗ), несмотря на всеобщность и обязательность (отсутствие по сравнению со ст. 45.2 НК РФ признака добровольности платежа), устанавливающим новые требования к учету и возврату излишне уплаченных налогов, как нам представляется, создает новые возможности для применения частнопроводных методик в регуляции налоговых платежей. Несмотря на дискуссионность высказанного нами ранее мнения о том, что применение ЕНП в понимании законодателя, изложенного в Законе № 263-ФЗ, позволит казне получать дополнительные средства от уплаты налогов²³, обращает на себя внимание позиция Федеральной налоговой службы РФ, согласно которой исполнение многочисленных налоговых обязательств посредством ЕНП сравнивается с платежом потребителя в пользу оператора мобильной связи: «по ИНН можно будет платить (оплатить налоги – А. И.) как по номеру телефона, подключив автоплатеж»²⁴.

Таким образом, возникшее с 1 января 2023 г. налоговое обязательство можно рассматривать не как публичное внедоговорное отношение, регуляция которого частнопроводными актами возможна при условии непосредственных указаний на это в законе (ст. 2 ГК РФ), к числу кото-

рых относится НК РФ, содержащий в ст. 11 положение о возможности заимствования для регулирования налоговых отношений норм гражданского законодательства, а как сделку лица с казной. В результате этого так называемое положительное (отрицательное) сальдо ЕНС скорее всего должно рассматриваться в качестве имущественного права, а злоупотребление лицом правами, направленными на его приведение к «нулевому» значению как налогоплательщиком налоговыми органами, создавать предпосылки для применения института неосновательного обогащения в налоговом законодательстве и впредь.

Библиографический список

Белянова А. М., Гудкова Т. В. Кейнсианская доктрина и российский выбор // Вестник МГУ. Сер. 6 «Экономика». 2012. № 2. С. 82–103.

Вольфсон В. Л. Недобросовестность как диагноз злоупотребления субъективным гражданским правом : монография. М. : Проспект, 2019. 80 с.

Зорькин В. Д. Конституционно-правовое развитие России. М. : НОРМА, 2011. 448 с.

Иванюженко А. Б. «Рекомендация» и «поощрение» как методы правового регулирования: причины возникновения и место в системе управления общественными отношениями // Ученые записки Юридического факультета СПб ГЭУ. 2021. № 4. С. 12–20.

Иванюженко А. Б. Новации налогообложения как новый шаг в реализации концепции общественного договора в России // Актуальные вопросы обеспечения прав и свобод человека и гражданина : региональный вектор : матер. V Всероссийской науч.-практ. конф. Хабаровск : Дальневосточный институт управления – филиал РАНХиГС, 2022. С. 95–100.

Ленин В. И. О задачах Наркомюста в условиях Новой экономической политики : письмо Д. И. Курскому // Ленин В. И. ПСС. 5-е изд. Т. 44. М., 1970. С. 396–400.

Мишустин М. В. Факторы роста налоговых доходов : макроэкономический подход // Экономическая политика. 2016. Т. 11. № 5. С. 8–27.

Новак Д. В. Неосновательное обогащение в гражданском праве. М. : Статут, 2010. 414 с.

Порохов Е. В. Налоговая обязанность. Налоговая правосубъектность // Очерки налогово-правовой науки современности. М. ; Харьков, 2013. 350 с.

Разуваев Н. В. Эволюция государства : социально-антропологический и юридический аспекты : дис док. юрид. наук // Сайт СПб гос. ун-та. URL:

²¹ О едином налоговом платеже организации, индивидуального предпринимателя : письмо ФНС РФ от 2 августа 2022 г. № КЧ-4-8/9976@. Доступ из справ.-прав. сист. «КонсультантПлюс».

²² См.: СЗ РФ. 2022. № 29 (Ч. II). Ст. 5230.

²³ См.: Иванюженко А. Б. Новации налогообложения, как новый шаг в реализации концепции общественного договора в России // Актуальные вопросы обеспечения прав и свобод человека и гражданина : региональный вектор : матер. V Всероссийской науч.-практ. конф. Хабаровск : Дальневосточный институт управления – филиал РАНХиГС, 2022. С. 95–100.

²⁴ Единый налоговый счет – быстро, просто и без ошибок // Официальный сайт ФНС РФ. URL: https://www.nalog.gov.ru/rn30/news/activities_fts/12196738/ (дата обращения: 06.05.2022).

<https://disser.spbu.ru/files/disser2/disser/98LFY09jQk.pdf> (дата обращения: 15.04.2022).

Сорокин В. Д. Административный процесс и административно-процессуальное право. СПб. : Изд-во СПб Юрид. инст-та, 2002. 474 с.

Флейшиц Е. А. Обязательства из причинения вреда и из неосновательного обогащения. М. : Гос. изд-во юрид. лит., 1951. 239 с.

Римское частное право : учебник / под ред. И. Б. Новицкого и И. С. Перетерского. М., 2009. 607 с.

«Налогоплательщик может быть спокоен, только если он всю свою энергию отдаст не бизнесу, а соблюдению налогового законодательства» : Интервью декана юридического факультета СПбГУ Н. А. Шевелевой редакции журнала «Закон» // Закон. 2011. № 5. С. 8–19.

Северо-Западный институт управления – филиал РАНХиГС (г. Санкт-Петербург)

Иванюженко А. Б., кандидат юридических наук, доцент кафедры правоведения
E-mail: iuta2007@yandex.ru

Поступила в редакцию: 10.10.2022

North-Western Institute of Management – branch of the RANEPA (St. Petersburg)

Ivanyuzjenko A. B., Candidate of Legal Sciences, Assistant Professor of the Law Department
E-mail: iuta2007@yandex.ru

Received: 10.10.2022

ЗАЩИТА ПРАВ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА – ФИЗИЧЕСКОГО ЛИЦА ПРИ ПРИВЛЕЧЕНИИ К НАЛОГОВОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТИ ПО ДОЛГАМ ОТ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

А. В. Соколов
адвокат

PROTECTION OF THE RIGHTS OF A TAXPAYER OF AN INDIVIDUAL WHEN ATTRACTING TAX BUSINESS DEBT LIABILITY

A. V. Sokolov
attorney

Аннотация: в статье рассматриваются вопросы противоречия правоприменительной практики при привлечении к налоговой ответственности физического лица за долги, образовавшиеся от предпринимательской деятельности.

Ключевые слова: налогоплательщик, физическое лицо, предпринимательская деятельность, налоговая ответственность, судебные приставы, суд, судебная практика, налоговая обязанность.

Abstract: the article deals with the issues of contradictions in law enforcement practice when bringing an individual to tax liability for debts arising from entrepreneurial activity.

Key words: taxpayer, individual, entrepreneurial activity, tax liability, bailiffs, court, judicial practice, tax liability.

В настоящее время достаточно часто возникает вопрос о соблюдении прав граждан при применении порядка внесудебного взыскания, предусмотренного ст. 46 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ), в отношении счетов, открытых гражданином в кредитной организации не в связи с ведением им предпринимательской деятельности и не предназначенных для осуществления расчетов с контрагентами, а также при обеспечении уплаты налога в порядке ст. 76 НК РФ.

Граждане РФ вправе осуществлять предпринимательскую деятельность без образования юридического лица с получением статуса индивидуального предпринимателя. Пользуясь данными правами, гражданин, осуществляющий предпринимательскую деятельность, нередко испытывает умаление своих гражданских прав в налоговой сфере. Так, есть риск ущемления прав гражданина при принудительном исполнении налоговой обязанности. Обращение взы-

скания на денежные средства гражданина, находящиеся на его банковском счете, не предназначенном для осуществления предпринимательской деятельности, в том числе если владелец счета имеет статус предпринимателя, не может не приводить к вмешательству в права личности, поскольку фактически это означает уменьшение объема денежных средств, за счет которых гражданин обеспечивает жизнедеятельность себя и лиц, находящихся на его иждивении (оплачивает приобретение продуктов питания, одежды, лекарственных средств, медицинских услуг, иных необходимых для жизни потребностей).

Судебная практика по данному вопросу складывается неоднозначно. За период с 1 января 2021 г. по 31 октября 2022 г. в арбитражных судах нашей страны по данной категории дел было удовлетворено 337 исков, 476 отказов в удовлетворении исков и 30 исковых требований были удовлетворены частично¹.

С одной стороны, Верховный Суд РФ в знаковых определениях от 23 августа 2021 г. № А41-19216/2020 и № А52-1072/2020 подробно выразил правовую позицию по данному вопросу. Однако в настоящее время арбитражные суды по-разному применяют налоговое законодательство в отношении подобных дел.

В качестве примера можно привести арбитражное дело № А 40-192612/2021 Арбитражного суда города Москвы. В нем служба судебных приставов заблокировала семь личных счетов индивидуального предпринимателя, открытых для личных нужд, не связанных с ведением предпринимательской деятельности, мотивировав это тем, что закон об исполнительном производстве не содержит обязанностей для судебных приставов разграничивать текущие и расчетные счета гражданина при исполнении поступившего от налогового органа постановления об обращении взыскания на денежные средства индивидуального предпринимателя по налоговой задолженности от ведения предпринимательской деятельности.

Думается, что по общему правилу такая практика не может быть признана правомерной. Поскольку приостановление операций по банковскому счету на основании ст. 76 НК РФ относится к способам обеспечения исполнения налоговой обязанности и в силу п. 1 данной статьи обусловлено принятием налоговым органом соответствующего решения о взыскании задолженности (ст. 46 НК РФ), применение данной меры в отношении счетов, открытых гражданином в кредитной организации для удовлетворения личных (не связанных с ведением предпринимательской деятельности) нужд, также недопустимо.

Отсутствие на счете гражданина, открытом для ведения предпринимательской деятельности, денежных средств в объеме, достаточном для погашения налоговой задолженности (в том числе если выручка от предпринимательской деятельности фактически зачислена на текущий счет гражданина вместо его расчетного счета как индивидуального предпринимателя), не является основанием для обращения взыскания на денежные средства, находящиеся на счете гражданина, открытом для удовлетворения личных нужд, но в соответствии с п. 1 ст. 47 НК РФ позволяет налоговым органам перейти к обращению взыскания на имущество гражданина в

порядке исполнительного производства, требовать взыскания задолженности в судебном порядке².

В упомянутых случаях в целях побуждения должника к погашению задолженности применяются соответственно меры принудительного исполнения, предусмотренные законодательством об исполнительном производстве (наложение ареста на имущество должника, установление запрета на распоряжение принадлежащим должнику имуществом, временного ограничения на выезд должника из Российской Федерации и т. п.) и процессуальным законодательством (обеспечительные меры).

Недопустимо приостановление операций по банковскому счету гражданина по основанию, что приостановление расходных операций производится с учетом ограничений в обращении взыскания на заработную плату и иные доходы гражданина, установленных ст. 99 и 101 Федерального закона от 2 октября 2007 г. № 229-ФЗ «Об исполнительном производстве» (далее – Закон об исполнительном производстве). Исходя из положений п. 8 ст. 46 и п. 1 ст. 76 НК РФ решение о приостановлении операций по счетам налогоплательщика в банке применяется в рамках внесудебного взыскания задолженности за счет денежных средств на счетах, осуществляемого налоговым органом, а не в рамках исполнительного производства. При этом ни ст. 46, ни ст. 76 НК РФ не содержат отсылки к положениям законодательства об исполнительном производстве.

В НК РФ также отсутствуют нормы, которые позволяли бы кредитной организации контролировать правомерность осуществления гражданином тех или иных расходных операций по текущему счету, в том числе производимых с использованием платежных карт при расчетах в розничной торговле, в зависимости от характера доходов, за счет которых осуществляются платежи.

Между тем установленные законодательством об исполнительном производстве исключения и ограничения при обращении взыскания на имущество и доходы граждан (ст. 79, 99 и 101

² Данная правовая позиция была выражена в определении Верховного Суда РФ от 23 августа 2021 г. дела № А41-19216/2020, а также в Постановлении Арбитражного суда Поволжского округа от 26 октября 2021 г. № Ф06-9512/21 по делу № А57-33722/202.

Закона об исполнительном производстве, ст. 446 Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации) предполагают, что гражданину во всяком случае должна быть обеспечена возможность свободного распоряжения и использования денежных средств в объеме не менее установленной величины прожиточного минимума самого гражданина-должника и лиц, находящихся на его иждивении; определенной части его заработной платы; ряда социальных и компенсационных выплат.

В условиях действующего правового регулирования практическая возможность соблюдения названных требований законодательства об исполнительном производстве при обращении взыскания на денежные средства на основании решения налогового органа и (или) приостановлений операций по текущему счету гражданина исключается, поскольку в соответствии с п. 4 ст. 46, п. 6 ст. 76 НК РФ кредитная организация обязана обеспечить исполнение решений налогового органа об обращении взыскания, о приостановлении расходных операций по счету налогоплательщика без каких-либо дополнительных условий, в том числе не имея права запросить у гражданина документы, подтверждающие действие исполнительского иммунитета.

Единство судебной практики обеспечивается требованием учета в судебных решениях актов Пленума и Президиума ВС РФ по вопросам судебной практики, соответствие выводов судов которым подлежит оценке при проверке правильности применения норм права (постановление Пленума Верховного Суда РФ от 30 июня 2020 г. № 12 «О применении Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации при рассмотрении дел в арбитражном суде апелляционной инстанции» (абз. 8 п. 27)).

Задачами исполнительного производства являются правильное и своевременное исполнение судебных актов, актов других органов и должностных лиц, а в предусмотренных законодательством Российской Федерации случаях исполнение иных документов в целях защиты нарушенных прав, свобод и законных интересов граждан и организаций (ст. 2 Закона об исполнительном производстве). В соответствии с данной нормой, правильным исполнением судебных актов является строгое соответствие вынесенному по делу решению, на основании которого был выдан исполнительный документ

и возбуждено исполнительное производство. Обращение взыскания на денежные средства гражданина, находящиеся на его банковском счете, не предназначенном для осуществления предпринимательской деятельности, в том числе если владелец счета имеет статус предпринимателя, не может не приводить к вмешательству в права личности, поскольку фактически это означает уменьшение объема денежных средств, за счет которых гражданин обеспечивает жизнедеятельность себя и лиц, находящихся на его иждивении (оплачивает приобретение продуктов питания, одежды, лекарственных средств, медицинских услуг, иных необходимых для жизни потребностей). В связи с этим принудительный порядок взыскания задолженности, предусмотренный ст. 46 НК РФ, может применяться к физическим лицам, имеющим статус индивидуальных предпринимателей в ограниченном объеме: в отношении задолженности по налогам, уплачиваемым в связи с ведением предпринимательской деятельности (например, налогу на добавленную стоимость, налогу по упрощенной системе налогообложения), и применительно к счетам в банке, открытым гражданином для ведения предпринимательской деятельности.

Изложенное согласуется с инструкцией Банка России от 30 мая 2014 г. № 153-И «Об открытии и закрытии банковских счетов, счетов по вкладам (депозитам), депозитных счетов», которая устанавливает, что физическим лицам для совершения операций, не связанных с предпринимательской деятельностью или частной практикой, открываются текущие счета (п. 2.2); индивидуальным предпринимателям или физическим лицам, занимающимся в установленном законодательством Российской Федерации порядке частной практикой, для совершения операций, связанных с предпринимательской деятельностью или частной практикой, открываются расчетные счета (п. 2.3). Положением Центрального банка Российской Федерации от 16 июля 2012 г. № 385-П были утверждены Правила ведения бухгалтерского учета в кредитных организациях, расположенных на территории Российской Федерации (далее – Правила ведения учета), п. 4.42 которых содержал следующую характеристику балансового счета № 40817 «Физические лица»: назначение этого счета – учет денежных средств физических лиц, не связан-

ных с осуществлением ими предпринимательской деятельности. Положение Банка России от 27 февраля 2017 г. № 579-П «О Плане счетов бухгалтерского учета для кредитных организаций и порядке его применения» содержит аналогичный порядок открытия и ведения счетов для ведения гражданами предпринимательской деятельности и иных операций. Различный учет кредитными организациями денежных средств физических лиц и индивидуальных предпринимателей на отдельных балансовых счетах установлен в том числе для целей реализации требований налогового законодательства (в частности, ст. 46, 48 НК РФ), о чем указано Апелляционной коллегией Верховного Суда РФ в апелляционном определении от 22 декабря 2016 г. № АПЛ16-551 при проверке законности п. 4.42 Правил ведения учета.

Как неоднократно указывал Конституционный Суд Российской Федерации, раскрывая содержание предусмотренной ст. 57 Конституции Российской Федерации обязанности каждого уплачивать законно установленные налоги и сборы, наделение налогового органа полномочием действовать властно-обязывающим образом при бесспорном взыскании налоговых платежей правомерно в той степени, в какой такие действия, во-первых, остаются в рамках именно налоговых имущественных отношений, а не приобретают характер гражданско-правовых, административно-правовых или уголовно-правовых санкций, и, во-вторых, не отменяют и не умаляют права и свободы человека и гражданина. Взыскание налоговых платежей с физических лиц в бесспорном порядке явилось бы выходом за рамки собственно налоговых публично-правовых отношений и вторжением в иные отношения, в том числе гражданско-правовые, в которых стороны не находятся в состоянии власти – подчинения и поэтому одна сторона по отношению к другой не может действовать властно-обязывающим образом. Сочетание бесспорного и судебного порядков взыскания налоговых платежей обеспечивает права личности и государства в целом, отвечает интересам общества и не противоречит принципам демократического правового социального государства, закрепленным Конституцией Российской Федерации (постановление Конституционного Суда РФ от 17 декабря 1996 г. № 20-П, определе-

ния Конституционного Суда РФ от 15 января 2009 г. № 242-О-П, от 15 января 2009 г. № 365-О-О, от 4 июня 2009 г. № 1032-О-О).

Обозначенные сложности и ошибки в правоприменении вызваны отсутствием разработанной теории налогового правового статуса гражданина как физического лица и как предпринимателя. В НК РФ, как и в Бюджетном кодексе РФ, нет разграничений и четких правовых инструкций по данному вопросу в отличие, например, от Гражданского кодекса РФ, в котором детально разграничены статусы гражданина как физического лица и как индивидуального предпринимателя.

Если обратиться к актуальной учебной литературе, то в ней отсутствуют какие-либо попытки по исследованию данной темы. Например, в учебнике по налоговому праву под редакцией И. А. Цинделиани 2021 г. статус субъектов налоговых правоотношений сводится к перечислению категорий налогоплательщиков. Аналогичный подход наблюдается и в другой учебной литературе³.

Таким образом, для исключения в дальнейшем неправомерной практики ограничений операций по текущим счетам граждан со стороны судебных приставов и налоговых органов в связи с предпринимательской деятельностью налогоплательщиков считаем необходимым внести изменения в Закон об исполнительном производстве в части возложения на судебного пристава – исполнителя обязанности обращать взыскание только на расчетные счета предпринимателей по налоговым долгам в целях соблюдения права граждан на использование денежных средств на личных счетах.

Библиографический список

Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации (частям первой и второй) / [А. Зре-

³ См.: Бюджетное право : учебник / под ред. И. А. Цинделиани. М. : Проспект, 2021 ; *Токмаков В. В.* Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации. М. : Книжный мир, 2005 ; Финансовое право в условиях развития цифровой экономики : монография. М. : Проспект, 2021 ; Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации / под ред. Ю. Ф. Кваши, 12-е изд., перераб. и доп. М. : Юрайт. 2014 ; Институты бюджетного и налогового права в условиях развития цифровой экономики : монография / под ред. И. А. Цинделиани. М. : Проспект, 2022.

А. В. СОКОЛОВ

ЗАЩИТА ПРАВ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА - ФИЗИЧЕСКОГО ЛИЦА ПРИ ПРИВЛЕЧЕНИИ К НАЛОГОВОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТИ...

лов и др.] ; под ред. Ю. Ф. Кваши. 12-е изд., перераб. и доп. М. : Юрайт, 2014.

Токмаков В. В. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации части первой, второй: (постатейный) : с практ. комментариями и разъяснениями официальных органов. М. : Книжный мир. 2005.

Бюджетное право : учебник / под ред. И. А. Цинделиани. М. : Проспект, 2021.

Цинделиани И. А. Финансовое право в условиях развития цифровой экономики : монография. М. : Проспект, 2021.

Цинделиани И. А. Институты бюджетного и налогового права в условиях развития цифровой экономики : монография. М. : Проспект, 2022.

Цинделиани И. А. Налоговое право : учебник. М. : Проспект, 2021.

Соколов А. В., адвокат, кандидат юридических наук

E-mail: aleksei.gestor.s@gmail.com

Поступила в редакцию: 16.11.2022

Sokolov A. V., Attorney, Candidate of Legal Sciences

E-mail: aleksei.gestor.s@gmail.com

Received: 16.11.2022

ДОПОЛНИТЕЛЬНЫЕ СПОСОБЫ ЗАЩИТЫ ВОЗНИКШИХ ИЗ НАЛОГОВЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ ИМУЩЕСТВЕННЫХ ПРАВ ГОСУДАРСТВА В РЕСПУБЛИКЕ КАЗАХСТАН

Е. В. Порохов

Высшая школа права «Әділет» Каспийского общественного университета

ADDITIONAL WAYS TO PROTECT THE PROPERTY RIGHTS ARISEN FROM TAX LIABILITIES IN THE REPUBLIC OF KAZAKHSTAN

E. V. Porokhov

Higher School of Law «Adilet» of the Caspian Public University

Аннотация: статья посвящена вопросам защиты имущественных прав, возникающих из налоговых обязательств. Акцент поставлен на дополнительных способах защиты. Анализируется защита возникших из налоговых обязательств имущественных прав государства в порядке гражданского судопроизводства, случаи, основания и порядок предъявления налоговыми органами исков к учредителям, участникам и (или) должностным лицам налогоплательщиков – юридических лиц о возмещении имущественного ущерба, причиненного неуплатой налогов и других обязательных платежей в бюджет, а также защита возникших из налоговых обязательств имущественных прав государства в порядке уголовного судопроизводства и производства по делам об административных правонарушениях.

Ключевые слова: налоговое право, обязательство имущественного права, защита прав, субсидиарная ответственность, убытки, ущерб.

Abstract: the article is discussing the protection of property rights arising from tax liabilities. The emphasis is on additional methods of protection. The article analyzes the protection of state property rights arising from tax obligations in civil proceedings, the cases, grounds and procedure for filing claims by tax authorities against founders, participants and (or) officials of taxpayers-legal entities for compensation for property damage caused by non-payment of taxes and other obligatory payments in budget, as well as protection of the property rights of the state arising from tax obligations in criminal proceedings and proceedings in cases of administrative offenses.

Key words: tax law, obligation, property law, protection of rights, subsidiary liability, losses, damage.

Реализация и защита имущественных прав (требований) государства, возникших из налоговых обязательств, осуществляется налоговыми органами не только путем взимания налогов с налогоплательщиков в рамках налогового администрирования и установленных для этого законом налоговых процедур. В предусмотренных законодательными актами случаях налоговые органы вправе реализовывать и защищать возникшие у государства из налоговых обязательств имущественные права (требования) в порядке гражданского, уголовного судопроизводства или

производства по делам об административных правонарушениях. При этом реализация таких прав государства может происходить как непосредственно в отношениях с налогоплательщиками, так и в отношениях со связанными с ними третьими лицами: учредителями, участниками, должностными лицами, взаимосвязанными лицами, гарантами, поручителями, страховщиками. Соответственно, реализация и защита возникших из налоговых обязательств имущественных прав (требований) государства осуществляется в таких случаях по правилам соответствующего вида производства и не только за счет средств самих налогоплательщиков.

Осуществляемая в таких случаях деятельность налоговых органов не является налоговым администрированием и не может производиться в рамках предусмотренных для этого в налоговом законодательстве налоговых процедур. Соответственно, предъявление налоговыми органами исков в суд и заявлений в правоохранительные органы не является предметом регулирования налогового законодательства или законодательства об административных процедурах. В налоговом законодательстве отсутствуют нормы, регламентирующие основания и порядок подачи налоговыми органами исков в суды и заявлений в правоохранительные органы. Предъявление налоговыми органами в суды в интересах государства исков к налогоплательщикам и иным обязанным лицам должно осуществляться в случаях, порядке, форме и сроки, которые предусмотрены в Гражданском кодексе и Гражданском процессуальном кодексе Республики Казахстан (далее – ГК и ГПК РК соответственно). При реализации своих прав в гражданском судопроизводстве налоговые органы должны руководствоваться гражданско-правовыми принципами добросовестности, разумности и справедливости, гражданско-правовыми нормами, а также требованиями, предъявляемыми гражданским и гражданским процессуальным законодательством к основаниям, форме, порядку и срокам подготовки и подачи исковых заявлений. Основания и порядок обращения налоговых органов в правоохранительные органы регламентируются уголовным и уголовно-процессуальным законодательством. Основания и порядок возбуждения и рассмотрения дел об административных правонарушениях урегулированы законодательством об административных правонарушениях.

Оценка предъявленных налоговыми органами исков, заявлений, сообщений и их оснований должна производиться судами и правоохранительными органами в предусмотренном процессуальным законодательством порядке при рассмотрении и разрешении гражданских, уголовных дел или дел об административных правонарушениях. Соответственно, удовлетворению подлежат только такие иски и заявления налоговых органов, которые имеют под собой действительные и документально подтвержденные фактические и правовые основания в соответствии с применимым правом. защите под-

лежат только реально существующие имущественные права (требования) государства, возникшие из налоговых обязательств и иных связанных с ними обязательств в соответствии с налоговым законодательством по предусмотренным в нем правовым и фактическим основаниям.

Защита возникших из налоговых обязательств имущественных прав государства в порядке гражданского судопроизводства

Существование такого явления, когда налоговые органы реализуют и защищают возникшие у государства в налоговых правоотношениях имущественные права (требования) в рамках гражданских правоотношений в порядке гражданского судопроизводства и по правилам гражданского права, объясняется тем, что именно в гражданском праве существует институт имущественной ответственности перед кредиторами учредителей, участников, должностных лиц, страховщиков, гарантов, поручителей, причинителей имущественного вреда по долгам и обязательствам должников независимо от основания возникновения и характера долга. Кроме того, именно гражданским правом устанавливается презумпция добросовестности участников гражданского оборота и регламентируется порядок совершения, исполнения, прекращения и признания недействительными гражданско-правовых сделок, влекущих за собой юридические (в том числе и налоговые) последствия. В гражданском законодательстве также устанавливается порядок учреждения, регистрации, функционирования, ликвидации юридических лиц, прекращения деятельности субъектов индивидуального предпринимательства и урегулирования имущественных отношений при такой ликвидации. В указанной связи для реализации возникших у государства из налоговых обязательств имущественных прав (требований) в отношениях с другими участниками гражданского оборота, состоящими, в свою очередь, в гражданских правоотношениях с налогоплательщиками-должниками, налоговые органы обязаны вступать в эти правоотношения по правилам гражданского права и в рамках гражданского судопроизводства.

Для защиты возникших из налоговых обязательств имущественных прав (требований) го-

сударства в порядке гражданского судопроизводства налоговые органы наделены по закону полномочиями на предъявление в суды соответствующих исков к налогоплательщикам и иным обязанным лицам¹.

Налоговые органы в соответствии с компетенцией и задачами, установленными законодательством, имеют право предъявлять в суды иски:

1) о признании оспоримой сделки недействительной и применении последствий ее недействительности, о применении последствий недействительности ничтожной сделки с участием налогоплательщиков (налоговых агентов);

2) о ликвидации налогоплательщиков – юридических лиц и прекращении деятельности индивидуальных предпринимателей по предусмотренным в законодательных актах основаниям;

3) о взыскании в предусмотренных законодательными актами случаях с учредителей, участников, должностных лиц, налогоплательщиков – юридических лиц, а также гарантов, поручителей и страховщиков имущественного ущерба, причиненного неуплатой налогоплательщиками налогов (в том числе по вступившим в законную силу приговорам и постановлениям судов);

4) о взыскании за рубежом с нерезидентов или отвечающих по их долгам третьих лиц налоговой задолженности этих нерезидентов при отсутствии или недостаточности у них имущества на территории государства для погашения их налоговой задолженности, образовавшейся в результате их деятельности в этом государстве через постоянные учреждения.

Других случаев и оснований предъявления налоговыми органами исков в суд к налогоплательщикам и иным обязанным лицам в порядке гражданского судопроизводства законодательные акты не предусматривают.

В Казахстане до 1 января 2018 г. существовала также возможность подачи налоговыми органами в суд заявлений о вынесении судебного приказа или исков к налогоплательщикам – физическим лицам о взыскании с них налоговой задолженности. Однако с принятием Налогового кодекса Республики Казахстан (далее – НК РК) в 2017 г. и введением в налоговое законодатель-

ство нового исполнительного документа в виде налогового приказа с 1 января 2018 г. на основании указанного исполнительного документа стало возможным взыскание налоговыми органами и судебными исполнителями налоговой задолженности физических лиц в рамках исполнительного производства без обращения в суд². При этом налогоплательщик – физическое лицо вправе обжаловать налоговый приказ в вышестоящий налоговый орган или суд в порядке административного судопроизводства.

В ряде случаев отдельные налогоплательщики (налоговые агенты) под видом гражданско-правовых сделок могут совершать действия, направленные на уклонение от исполнения возникших у них налоговых обязательств или от ответственности перед государством за их неисполнение.

По общему правилу законность и действительность всех совершенных налогоплательщиками гражданско-правовых сделок, действий и иных операций изначально предполагаются в

силу закона, пока иное не будет установлено вступившим в законную силу решением суда³.

Налоговые органы при осуществлении налогового администрирования не могут присваивать себе компетенцию судов по отправлению правосудия и самостоятельно принимать решения о признании недействительными совершенных с участием налогоплательщиков оспоримых гражданско-правовых сделок (операций) или применении последствий недействительности ничтожных сделок⁴. Любые сомнения налоговых

органов в действительности совершенных налогоплательщиками сделок должны оформляться в виде исков о признании оспоримых сделок недействительными или применении последствий недействительности ничтожных сделок и исследоваться в судах в соответствии с нормами ГК РК в порядке гражданского судопроизводства.

В указанной связи для защиты имущественных прав государства в таких случаях налоговыми органами по закону предоставлены полномочия на оспаривание в суде по предусмотренным в ГК РК основаниям гражданско-правовых сделок налогоплательщиков (налоговых агентов), не-

² См.: URL: <https://online.zakon.kz>

³ См.: URL: <https://online.zakon.kz>

⁴ См.: П. 1 ст. 1 Конституционного закона РК от 25 декабря 2000 г. № 132-III «О судебной системе и статусе судей Республики Казахстан». URL: <https://online.zakon.kz>

¹ См.: URL: <https://online.zakon.kz>

правомерно уменьшающих размер налоговых обязательств перед государством⁵. Признание оспоримых сделок недействительными или применение последствий недействительности ничтожных сделок является одним из способов судебной защиты имущественных прав⁶.

После признания гражданско-правовой сделки недействительной и (или) применения последствий недействительности ничтожной сделки на основании вступившего в законную силу решения суда налоговые органы в рамках соответствующих налоговых процедур и в соответствии с налоговым законодательством осуществляют корректировку налоговых обязательств налогоплательщика по таким сделкам и предъявляют налогоплательщику требование об уплате начисленных налогов и других обязательных платежей в бюджет. В качестве налоговых последствий признания сделки недействительной на основании вступившего в законную силу решения суда нормы налогового законодательства предусматривают исключение из вычетов по подоходному налогу расходов налогоплательщика по такой сделке и исключение у него из зачета суммы НДС, ранее признанного как НДС, относимого в зачет⁷. Соответственно, на сумму исключенных из вычетов по подоходному налогу расходов налогоплательщика и (или) из зачета суммы НДС, ранее отнесенной в зачет по НДС, налоговые органы производят начисление суммы подоходного налога и (или) НДС и предъявляют ее налогоплательщику к уплате.

Налоговые органы вправе предъявлять в интересах государства в суды иски о признании совершенных налогоплательщиками сделок недействительными только по предусмотренным в ГК РК для таких случаев основаниям:

1) несоответствия содержания сделки требованиям законодательства или заведомого противоречия ее основам правопорядка⁸;

⁵ Согласно п. 3 ст. 157 ГК РК, требование о признании сделки недействительной может быть предъявлено заинтересованными лицами, надлежащим государственным органом либо прокурором. Заинтересованным лицом является лицо, права и законные интересы которого нарушены или могут быть нарушены в результате совершения указанной сделки. Перечень лиц, имеющих право требовать признания ее недействительной, устанавливается ГК РК и (или) иными законодательными актами.

⁶ См.: п. 1 ст. 9 ГК РК.

⁷ См.: пп. 5 ст. 264 и пп. 2 ст. 403 НК РК.

⁸ См.: п. 1 ст. 158 ГК РК.

2) совершения сделки с намерением уклонения налогоплательщика от исполнения обязательств или от ответственности перед государством⁹;

3) мнимости или притворности сделки¹⁰.

Ничтожность сделки, направленной на достижение преступной цели, вытекает из ее противоправности, которая предварительно должна быть установлена вступившим в законную силу приговором (постановлением) суда в рамках уголовного судопроизводства и не нуждается в дополнительном установлении по иску налоговых органов в рамках гражданского судопроизводства¹¹. Обычно такие сделки в рамках уголовных дел квалифицируются как способ совершения уголовного правонарушения и признаются противоправными деяниями совершивших их лиц (например, умышленное уклонение от уплаты налогов под видом совершенных с этой целью гражданско-правовых сделок). Но и в таком случае при возникновении спора о действительности сделки, противоправность которой установлена вступившим в законную силу приговором суда, сделка может стать предметом судебного разбирательства в рамках гражданского судопроизводства по иску заинтересованных лиц¹², а приговор суда в таком случае будет являться одним из доказательств, указывающих на недействительность сделки. В любом случае недействительность сделки, оспариваемой заинтересованными лицами, надлежащим государственным органом или прокурором и вытекающие из ее недействительности правовые последствия устанавливаются только судом и только в порядке гражданского судопроизводства.

Совершение налогоплательщиком сделки с намерением уклонения от исполнения налоговых обязательств или от погашения налоговой задолженности (при отсутствии в деяниях налогоплательщика признаков правонарушений, предусмотренных соответствующими статьями Уголовного кодекса и Кодекса об административных правонарушениях Республики Казахстан) может быть использовано налоговым ор-

⁹ См.: п. 4 ст. 158 ГК РК.

¹⁰ См.: п. 1 и 2 ст. 160 ГК РК.

¹¹ См.: п. 2 ст. 158 ГК РК.

¹² Согласно п. 1 ст. 157 ГК РК, в случае возникновения спора о ничтожности сделки ее недействительность устанавливается судом.

ганом при обращении в суд с иском в качестве самостоятельного основания для признания судом такой сделки недействительной в порядке гражданского судопроизводства. В случае если один из участников сделки совершил ее с намерением уклониться от исполнения налогового обязательства или от ответственности перед государством, а другой участник сделки знал или должен был знать об этом намерении, налоговые органы вправе требовать признания сделки недействительной. Такие случаи могут быть охарактеризованы как умышленное сокрытие налогоплательщиком своего имущества, выведение его из своей собственности на других лиц по вновь созданным долгам перед ними, переоформление имущества на третьих лиц с целью уклонения от исполнения существующих у налогоплательщика налоговых обязательств или от ответственности перед государством.

В развитие данного положения применительно к случаям уклонения должников от ответственности за нарушение существующих у них обязательств перед кредиторами другая гражданско-правовая норма предусматривает, что кредитор вправе требовать признания недействительным *любого действия должника, а также собственника его имущества*, если докажет, что оно совершено с целью уклонения от ответственности за нарушение обязательства¹³.

Не будучи сторонами сделок или иными непосредственно заинтересованными в них лицами, налоговые органы не вправе предъявлять в суды иски о признании сделок недействительными по основаниям, которые предусмотрены

в качестве оснований для признания сделок недействительными только по искам сторон сделок или иных заинтересованных в них лиц.

В таких случаях суды обязаны отказывать налоговым органам в удовлетворении их исков, если в этих исках не приведены другие основания для признания сделок недействительными, по которым налоговые органы вправе обращаться в суд в качестве надлежащего государственного органа.

При несоблюдении сторонами сделки ее формы налоговые органы также вправе предъявлять в суды иски о признании такой сделки недействительной, если недействительность сделки прямо установлена в законе в качестве

последствия несоблюдения сторонами истребуемой по закону формы сделки. При этом налоговые органы не вправе самостоятельно в своих административных актах делать выводы о недействительности сделки, форма которой не соблюдена, ссылаясь на ненадлежащее ее оформление или несоблюдение требований к ее реквизитам, а также на сомнительность подписей сторон сделки. Соответственно, по общему правилу налоговые органы не вправе применять налоговые последствия в виде исключения из вычетов по подоходному налогу расходов налогоплательщика или из зачета НДС суммы НДС, отнесенного в зачет, по сделкам, форма которых не соблюдена, до признания судом таких сделок недействительными по указанному основанию в порядке гражданского судопроизводства.

Исключения составляют случаи, прямо предусмотренные в законодательных актах или соглашениях сторон, когда несоблюдение формы сделки влечет за собой ее ничтожность. В таких случаях совершенные налогоплательщиком сделки (действия, операции) будут признаваться в целях налогообложения не совершенными в истребуемой по закону или соглашению сторон форме и, соответственно, документально не подтвержденными, что позволяет налоговым органом при осуществлении ими контрольных налоговых процедур и вынесении по их результатам административных актов применять к ничтожным сделкам налоговые последствия в виде исключения расходов налогоплательщика из вычетов и начисления на их сумму подоходного налога.

Например, при несоблюдении простой письменной формы внешнеэкономической сделки считается ничтожной¹⁴. Несоблюдение требования о нотариальном удостоверении также влечет ничтожность сделки, за исключением случаев, когда сделка, требующая нотариального удостоверения, фактически исполнена сторонами или одной из сторон, по своему содержанию не противоречит законодательству, не нарушает прав третьих лиц и признана судом действительной по заявлению заинтересованной стороны¹⁵. Несоблюдение письменной формы влечет ничтожность соглашения о неустойке¹⁶. Договор аренды подлежит нотариальному удостоверению.

¹⁴ См.: п. 3 ст. 153 ГК РК.

¹⁵ См.: ст. 154 ГК РК.

¹⁶ См.: ст. 294 ГК РК.

¹³ См.: п. 5 ст. 350 ГК РК.

Обременение рентой недвижимого имущества подлежит также государственной регистрации в соответствии с законодательством о государственной регистрации прав на недвижимое имущество. Несоблюдение указанных требований влечет ничтожность договора ренты¹⁷. Договоры аренды предприятия, здания, сооружения, договоры банковского займа, банковского счета, банковского вклада, договор о предоставлении микрокредита, договор страхования, договор о передаче исключительного права на изобретение, полезную модель, промышленный образец, лицензионный, сублицензионный договоры на использование изобретения, полезной модели, промышленного образца, договор о передаче права на товарный знак заключаются в письменной форме. Договор дарения движимого имущества должен быть совершен в письменной форме в случаях, когда:

1) дарителем является юридическое лицо и стоимость дара превышает десять месячных расчетных показателей;

2) договор содержит обещание дарения в будущем.

Несоблюдение формы указанных видов договоров и в указанных выше случаях влечет их ничтожность¹⁸. Завещание должно быть совершено в письменной форме и нотариально удостоверено с указанием места, даты и времени его составления. Завещание, совершенное в ненадлежащей форме, ничтожно¹⁹.

В прямо предусмотренных законодательными актами случаях налоговые органы уполномочены по закону на обращение в суды с исками о принудительной ликвидации налогоплательщиков – юридических лиц по установленным в законе основаниям:

1) банкротства;

2) признания недействительной их регистрации в связи с допущенными при их создании нарушениями законодательства, которые носят неустранимый характер;

3) их отсутствия по месту нахождения или по фактическому адресу, а также отсутствия учредителей (участников) и должностных лиц, без которых юридическое лицо не может функционировать в течение одного года;

¹⁷ См.: ст. 518 ГК РК.

¹⁸ См.: ст. 575, 582, п. 4 ст. 728, ст. 748, 758, 825, 1000, 1001, 1031 ГК РК.

¹⁹ См.: п. 1 ст. 1050, п. 1 ст. 1056 ГК РК.

4) осуществления деятельности с грубым нарушением законодательства в виде систематического осуществления деятельности, противоречащей уставным целям юридического лица, или осуществления деятельности без надлежащей лицензии либо деятельности, запрещенной законодательными актами²⁰.

Кроме того, налоговые органы вправе обратиться в суд с исками о принудительной ликвидации (снятии с учетной регистрации) субъектов, предварительно включенных налоговыми органами в специальный перечень лиц, подлежащих принудительной ликвидации. К лицам, подлежащим включению в указанный перечень, в частности относятся субъекты, одновременно отвечающие следующим условиям: не представлявшие до 1 января календарного года, но не менее срока исковой давности, налоговую отчетность, не совершавшие в этот период экспортно-импортные операции, не осуществлявшие платежей и (или) переводов денег по банковским счетам и не состоявшие на регистрационном учете по НДС²¹.

В случае непогашения налогоплательщиком имеющейся у него задолженности перед государством после принятия всех предусмотренных в налоговом законодательстве способов ее взыскания налоговый орган вправе обратиться в суд с иском о признании налогоплательщика банкротом и его принудительной ликвидации в соответствии с законодательством о реабилитации и банкротстве²². Дальнейшее удовлетворение имущественных требований государства к налогоплательщику в таком случае должно происходить уже в рамках процедуры банкротства из конкурсной массы налогоплательщика в порядке очередности, установленной законодательством о реабилитации и банкротстве.

Налоговый орган вправе обратиться в суд с иском о признании недействительной государственной регистрации налогоплательщика – юридического лица и его принудительной ликвидации в связи с допущенными при его создании нарушениями законодательства, которые носят неустранимый характер.

В случае признания решением суда по иску налогового органа недействительной государственной регистрации юридического лица

²⁰ См.: пп. 1, 2, 3 и 4 п. 2 ст. 49 ГК РК.

²¹ См.: ст. 93 НК РК.

²² См.: ст. 126 НК РК.

у контрагентов такого лица подлежат исключению из вычетов по подоходному налогу расходы по операциям, совершенным без фактического выполнения работ, оказания услуг, отгрузки товаров с налогоплательщиком, руководителем и (или) учредителем (участником) которого не причастен к регистрации (перерегистрации) и (или) осуществлению финансово-хозяйственной деятельности такого юридического лица. Соответственно, после признания недействительной государственной регистрации юридического лица налоговые органы производят соответствующее начисление подоходного налога контрагентам такого лица, чья регистрация была признана недействительной по решению суда²³. Исключения составляют сделки, в рамках которых имелась фактическая отгрузка товаров, выполнение работ, оказание услуг. Факт отгрузки товаров, выполнения работ, оказания услуг должен устанавливаться налоговыми органами или судом при представлении налогоплательщиками соответствующих доказательств.

Аналогичным образом в случае признания по вступившему в законную силу решению суда недействительной регистрации юридического лица производится снятие такого юридического лица с регистрационного учета по НДС на основании решения налогового органа без уведомления налогоплательщика. При этом снятие с учета производится ретроспективно с даты постановки его на регистрационный учет по НДС²⁴. Действие указанной нормы означает исключение налоговыми органами у контрагентов такого налогоплательщика из зачета суммы НДС, уплаченного контрагентами такому лицу – плательщику НДС по приобретенным у него товарам (работам, услугам) с учетом НДС с момента его постановки на учет по НДС²⁵.

Сущность и значение государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей сводятся к тому, чтобы изначально усилиями уполномоченных на это государственных органов проверять законность учреждения юридического лица или субъекта индивидуального предпринимательства, соблюдения учредителями всех законодательных требований к процессу учреждения такого лица, а также подтверждать и гарантировать всем по-

тенциальным контрагентам появление, существование и функционирование в гражданском обороте нового законно учрежденного и правосубъектного лица. «Регистрационная деятельность призвана служить официальным легальным признанием правоспособности юридических и физических лиц, законности их действий, а также способствовать учету полной и достоверной информации об участниках деятельности»²⁶. Свидетельством и государственной гарантией законности учреждения и правосубъектности вновь созданного юридического лица или субъекта индивидуального предпринимательства является административный акт уполномоченного государственного органа о государственной регистрации такого лица. Изданием такого акта государство призывает всех заинтересованных лиц доверять его действию при совершении с зарегистрированным юридическим лицом в будущем всех сделок.

После принятия решения о ликвидации юридического лица, в том числе по основанию признания по решению суда недействительной его регистрации, собственник имущества юридического лица или орган, принявший решение о ликвидации юридического лица, назначают ликвидационную комиссию и устанавливают в соответствии с ГК РК порядок и сроки ликвидации. С момента назначения ликвидационной комиссии к ней переходят полномочия по управлению имуществом и делами ликвидируемого юридического лица. Ликвидационная комиссия от имени ликвидируемого юридического лица выступает в суде²⁷. Ликвидация юридического лица считается завершенной, а юридическое лицо – прекратившим свою деятельность только после внесения об этом сведений в Национальный реестр бизнес-идентификационных номеров²⁸.

Другими словами, ликвидация юридического лица – это не простая формальность по исключению юридического лица из реестра бизнес-идентификационных номеров, а имеющее свой порядок и сроки ликвидационное производство, логическим завершением которого является прекращение деятельности юридического лица после урегулирования в соответствии

²³ См.: пп. 2 ст. 264 НК РК.

²⁴ См.: пп. 4 п. 4, пп. 2 п. 6 ст. 85 НК РК.

²⁵ См.: пп. 4 ст. 403 НК РК.

²⁶ Ионова Ж. А. Правовые проблемы легитимации предпринимательства // Государство и право. 1997. № 5.

²⁷ См.: п. 2 ст. 50 ГК РК.

²⁸ См.: п. 10 ст. 50 ГК РК.

с законом всех его имущественных споров в отношениях с должниками и кредиторами.

Таким образом, признание недействительной регистрации юридического лица и его принудительная ликвидация осуществляются с соблюдением следующих обязательных требований гражданского законодательства:

1) признание судом по иску налогового органа недействительной регистрации юридического лица влечет за собой принудительную ликвидацию такого юридического лица;

2) принудительная ликвидация юридического лица, чья регистрация признана недействительной, осуществляется в рамках соответствующего ликвидационного производства в текущем режиме и считается завершенной после урегулирования всех имущественных споров с контрагентами ликвидируемого юридического лица в порядке и сроки, установленные в ГК РК, и внесения после этого сведений о прекращении деятельности ликвидируемого юридического лица в Национальный реестр бизнес-идентификационных номеров;

3) прекращение деятельности юридического лица и утрата им своей правосубъектности наступают после государственной регистрации прекращения деятельности юридического лица, ликвидированного по решению суда, и внесения об этом сведений в Национальный реестр бизнес-идентификационных номеров.

Следовательно, юридическое лицо, регистрация которого признана недействительной по решению суда, считается продолжающим свое существование и признается в качестве правосубъектного лица до завершения всех процедур его ликвидации, прекращения им своей деятельности и внесения об этом сведений в Национальный реестр бизнес-идентификационных номеров.

Проведение в текущем режиме всех процедур ликвидации юридических лиц, государственная регистрация которых признана недействительной, необходимо в целях обеспечения реализации и защиты прав и законных интересов контрагентов ликвидируемого юридического лица, в том числе от обременяющих налоговых последствий по сделкам (операциям), фактически совершенным и исполненным между ликвидируемым юридическим лицом и его контрагентами. Проверка и установление имеющих юридическое значение фактов действительности или

недействительности сделок и наличия или отсутствия их фактического исполнения должны производиться в рамках ликвидационного производства с участием всех заинтересованных контрагентов ликвидируемого юридического лица и налоговых органов. Проводя налоговую проверку ликвидируемого юридического лица, чья регистрация признана недействительной, налоговые органы обязаны в рамках проводимых в отношении его контрагентов встречных налоговых проверок выяснять обстоятельства действительности, наличия фактического исполнения и документального подтверждения в истребуемой по закону или соглашению сторон форме совершенных между ними сделок.

В целях налогообложения налоговые органы обязаны доказывать недействительность каждой сомнительной по их мнению сделки с участием налогоплательщиков или ее части. Налогоплательщики не обязаны доказывать действительность всех совершенных ими сделок, которая предполагается в силу закона²⁹. По общему требованию гражданского законодательства недействительность совершенных ликвидируемым юридическим лицом сделок (действий, операций) и отсутствие их фактического исполнения должны проверяться и устанавливаться судом по каждой сомнительной сделке по иску надлежащего государственного органа, прокурора или заинтересованных лиц в рамках ликвидационного производства в установленном для этого законом порядке и сроки со всеми вытекающими отсюда в дальнейшем последствиями недействительности сделок, включая налоговые³⁰.

В отношении сделок, признанных недействительными, а также сделок, в рамках которых не было фактического исполнения (отгрузки товаров, оказания услуг, выполнения работ), налоговые органы впоследствии обязаны производить

²⁹ См.: п. 4 ст. 8 ГК РК.

³⁰ В соответствии с п. 1, 2, 3 ст. 157 ГК РК в случае возникновения спора о ничтожности сделки ее недействительность устанавливается судом. Сделка признается недействительной при нарушении требований, предъявляемых к форме, содержанию и участникам сделки, а также к свободе их волеизъявления по основаниям, установленным ГК РК или иными законодательными актами. Требование о признании сделки недействительной может быть предъявлено заинтересованными лицами, надлежащим государственным органом либо прокурором.

соответствующие корректировки налогов у контрагентов таких сделок в соответствии с нормами НК РК³¹.

Все остальные сделки юридического лица, регистрация которого признана недействительной, предполагаются изначально законными и надлежащим образом исполненными в силу презумпции добросовестности³². Соответственно, по таким сделкам налоговые органы уже не должны применять предусмотренные в налоговом законе меры по корректировке налоговых обязательств контрагентов ликвидируемого юридического лица.

Признание недействительной регистрации юридического лица не означает автоматическую утрату таким лицом своей правосубъектности с момента его регистрации и тем более не означает автоматического признания недействительными всех совершенных им за время своего существования сделок со своими контрагентами. Признание недействительной государственной регистрации юридического лица как административного акта органа юстиции о государственной регистрации юридического лица не должно отождествляться с признанием недействительной гражданско-правовой сделки с правовыми последствиями, предусмотренными для недействительных сделок.

При признании недействительным административного акта государственного органа следует руководствоваться установленными в Административном процедурно-процессуальном кодексе РК правилами для таких случаев. В частности, при отмене незаконного административного акта принимается решение о юридических последствиях признания административного акта незаконным. Административный акт может быть признан недействительным как с момента принятия такого акта, так и с момента признания его незаконным. При отмене незаконного благоприятного административного акта принимается во внимание принцип охраны права на доверие участника административной процедуры³³. Кроме того, вред, причиненный в результате отмены незаконного благоприятного административного акта, подлежит возмещению участнику административной процедуры, право на доверие которого охраняется законами,

в соответствии с гражданским законодательством³⁴.

Другими словами, признание недействительной государственной регистрации юридического лица как административного акта органа юстиции государства не должно ретроспективно влечь за собой неблагоприятных последствий для добросовестных контрагентов юридического лица, чья регистрация признана недействительной.

**Случаи, основания и порядок
предъявления налоговыми органами
исков к учредителям, участникам
и (или) должностным лицам
налогоплательщиков – юридических лиц
о возмещении имущественного ущерба,
причиненного неуплатой налогов и других
обязательных платежей в бюджет**

В налоговом праве при освещении вопроса об ущербе, причиненном государству неуплатой налогов, следует исходить из того, что налоговые обязательства налогоплательщика являются его личными обязательствами перед государством как налоговым кредитором. Сумма имущественного ущерба государства от неуплаты, неполной или несвоевременной уплаты ему налогоплательщиком налогов и других обязательных платежей составляет сумму образовавшейся при этом у налогоплательщика недоимки. По сути дела это убытки государства в виде неполученных им от налогоплательщика доходов (упущенной выгоды). В состав имущественного ущерба, причиненного государству неуплатой налогов, не входят начисленные штрафы, конфискация и иные виды наказания имущественного характера как предусмотренные кодифицированными актами об ответственности меры уголовного или административного наказания в рамках персональной юридической ответственности правонарушителя за совершенные им административные или уголовные правонарушения.

Недоимка – это исчисленные, начисленные и не уплаченные в срок суммы налогов и платежей в бюджет, в том числе авансовых и (или) текущих платежей по ним, за исключением сумм, отраженных в уведомлении о результатах проверки, в период обжалования в порядке, определенном законодательством Республики Казахстан в об-

³¹ См.: пп. 4 и 5 ст. 264 и пп. 1 и 2 ст. 403 НК РК.

³² См.: п. 4 ст. 8 ГК РК.

³³ См.: п. 3 и 5 ст. 84 АППК.

³⁴ См.: п. 8 ст. 84 АППК.

жалуемой части³⁵. Недоимка является персональным долгом налогоплательщика по имеющимся у него перед государством налоговым обязательствам, не исполненным в установленные налоговым законом размере, порядке и сроки. Соответственно, налогоплательщик лично испытывает все имущественные лишения, связанные со взысканием с него суммы имеющейся у него перед государством недоимки.

Налоговое законодательство устанавливает порядок обеспечения и принудительного взыскания с налогоплательщиков во внесудебном порядке суммы имеющейся у них недоимки, а также пени и наложенных на налогоплательщиков административных штрафов за неисполнение или ненадлежащее исполнение ими своих налоговых обязательств. Налогоплательщик также вправе самостоятельно в любое время погасить имеющуюся у него налоговую задолженность путем перечисления денег в государственный бюджет.

В указанной связи для взыскания непосредственно с налогоплательщика суммы его недоимки налоговым органам нет необходимости предъявлять в суды иски к налогоплательщику о возмещении убытков от неуплаты налогов в порядке гражданского, уголовного судопроизводства или производства по делам об административных правонарушениях (за исключением случаев взыскания налоговой задолженности с нерезидентов за рубежом при отсутствии у них имущества на территории государства-кредитора). Налоговые органы самостоятельно во внесудебном порядке взыскивают с налогоплательщиков сумму имеющейся у них налоговой задолженности перед государством. Налогоплательщики, в свою очередь, вправе в порядке административного судопроизводства обжаловать акты и действия налоговых органов по взысканию налоговой задолженности.

По общему правилу недоимка налогоплательщиков не может быть передана на третьих лиц в качестве их долга или обязательств перед государством и принудительно взыскана с них налоговыми органами в установленном налоговым законодательством порядке. Соответственно, по общему правилу риск неисполнения налоговых обязательств или непогашения недоимки перед государством, невозможности

взыскания пени, штрафов и конфискации имущества налогоплательщика вследствие отсутствия у него имущества несет государство как кредитор на общих основаниях в порядке, предусмотренном гражданским законодательством и законодательством о банкротстве.

В случае признания налогоплательщика – юридического лица или индивидуального предпринимателя банкротом и невозможности удовлетворения всех требований кредиторов к банкроту из-за недостаточности у него имущества такие требования считаются погашенными и подлежат списанию после ликвидации налогоплательщика – юридического лица или прекращения деятельности индивидуального предпринимателя, признанного банкротом, а сам несостоятельный должник освобождается от исполнения оставшихся обязательств и иных требований, предъявленных к исполнению³⁶.

Государство в случае взыскания им налоговой задолженности с налогоплательщика не понесет убытков, причиненных неуплатой налогов, а в случае невозможности взыскания налоговой задолженности за отсутствием у несостоятельного налогоплательщика имущества несет риск возникших от этого убытков наравне с другими кредиторами в порядке, предусмотренном законодательством о банкротстве.

Однако в прямо предусмотренных законодательными актами случаях убытки государства в виде имущественного ущерба, причиненного неуплатой налогов, при недостаточности денег или имущества у самого налогоплательщика для погашения налогового долга могут быть взысканы в субсидиарном порядке с лиц, состоящих с налогоплательщиками в устойчивых имущественных отношениях и (или) влияющих на

³⁶ Согласно п. 6 ст. 51 ГК РК, претензии кредиторов, не удовлетворенные из-за недостаточности имущества ликвидируемого юридического лица, а также не заявленные до утверждения ликвидационного баланса, считаются погашенными. Погашенными считаются также требования кредиторов, не признанные ликвидационной комиссией, если кредитор не обращался с иском в суд, и требования, в удовлетворении которых решением суда кредитору отказано. В соответствии с п. 1 ст. 56 ГК РК, после продажи имущества и распределения вырученных от продажи денег между кредиторами несостоятельный должник освобождается от исполнения оставшихся обязательств и иных требований, предъявленных к исполнению и учтенных при признании юридического лица банкротом.

³⁵ См.: пп. 5 п. 1 ст. 1 НК РК.

принятие его решений в отношении его имущества и долгов.

Таковыми лицами являются, в первую очередь, учредители, участники и должностные лица налогоплательщика – юридического лица. Понятие и правовой статус учредителей, участников и должностных лиц по отношению к созданному или управляемому ими юридическому лицу определяются в гражданском праве³⁷.

В других случаях в качестве лиц, несущих имущественную ответственность перед государством, наряду с основным должником могут выступать самостоятельные и независимые от основного должника лица на основании соответствующих договоров между ними, основным должником и кредитором основного должника (гаранты, поручители и страховщики). В этих случаях по общему правилу до предъявления требований к лицу, которое в соответствии с законодательством или условиями обязательства несет ответственность дополнительно к ответственности другого лица, являющегося основным должником (субсидиарную ответственность), кредитор должен предъявить требование к основному должнику. Если основной должник отказался удовлетворить или не исполнил полностью требование кредитора или кредитор не получил от него в разумный срок ответа на предъявленное требование, это требование в неисполненной части может быть предъявлено лицу, несущему субсидиарную ответственность³⁸.

Защита гражданских прав осуществляется судом, арбитражем, в том числе путем взыскания убытков. Лицо, право которого нарушено, может требовать полного возмещения причиненных ему убытков, если законодательными актами или договором не предусмотрено иное³⁹.

В гражданском праве под убытками подразумеваются расходы, которые произведены или должны быть произведены лицом, право которого нарушено, утрата или повреждение его имущества (реальный ущерб), а также неполученные доходы, которые это лицо получило бы

при обычных условиях оборота, если бы его право не было нарушено (упущенная выгода)⁴⁰. Данное понятие является общеотраслевым и применимым в различных сферах правового регулирования. Хотя оно и определяется в гражданском праве, тем не менее используется также в других отраслях права.

В гражданском праве определяются также основания, случаи и объем имущественной ответственности третьих лиц по долгам и обязательствам основных должников.

В прямо предусмотренных законодательными актами случаях недоимка налогоплательщиков – юридических лиц может быть взыскана по заявлениям и искам налоговых органов или прокурора с учредителей, участников и (или) должностных лиц налогоплательщиков – юридических лиц в рамках возложенной на них законодательными актами, учредительными документами или договорами дополнительной ответственности по долгам налогоплательщика – юридического лица в порядке гражданского, уголовного судопроизводства или производства по делам об административных правонарушениях.

Учредители, участники и (или) должностные лица юридического лица несут ответственность по долгам и обязательствам юридического лица (в том числе по недоимке) только в прямо предусмотренных законодательными актами Республики Казахстан случаях, а именно:

1) субсидиарной ответственности учредителей или участников по долгам учрежденных ими юридических лиц, организационно-правовая форма которых подразумевает дополнительную ответственность учредителей, участников при недостаточности денег или имущества у учрежденных ими лиц для расчетов с кредиторами (например, участники по долгам полного товарищества или учредители частного учреждения по его долгам);

2) субсидиарной ответственности учредителей, участников и (или) должностных лиц налогоплательщика – юридического лица любой организационно-правовой формы по долгам такого юридического лица за совершенные ими при осуществлении функций органа управления юридического лица правонарушения, которые повлекли невозможность исполнения юридиче-

³⁷ Согласно п. 2 ст. 44 ГК РК, учредители и участники не отвечают по обязательствам созданного ими юридического лица, за исключением случаев, прямо предусмотренных законодательными актами либо учредительными документами.

³⁸ См.: п. 1 ст. 357 ГК РК.

³⁹ См.: п. 4 ст. 9 ГК РК.

⁴⁰ См.: п. 4 ст. 9 ГК РК.

ским лицом своих обязательств перед кредиторами, в случае недостаточности у него имущества для удовлетворения всех требований его кредиторов;

3) имущественной ответственности гарантов, поручителей и страховщиков по заключенным с кредитором налогоплательщика или самим налогоплательщиком договорам гарантии, поручительства или страхования.

Гражданское законодательство в качестве юридических лиц, организационно-правовая форма которых предусматривает дополнительную ответственность учредителей, участников и иных субъектов по долгам учрежденных ими лиц, указывает:

- 1) на учреждения;
- 2) полные товарищества;
- 3) коммандитные товарищества;
- 4) товарищества с дополнительной ответственностью;
- 5) производственные кооперативы;
- 6) потребительские кооперативы;
- 7) ассоциации (союзы).

При недостаточности денег у учреждения или казенного предприятия ответственность по их обязательствам несут соответственно учреждение или государство или административно-территориальная единица средствами соответствующего бюджета⁴¹. Полные товарищи в полном и коммандитном товариществах, а также участники товарищества с дополнительной ответственностью несут дополнительную ответственность по долгам полного, коммандитного товарищества или товарищества с дополнительной ответственностью в порядке и размерах, установленных в законодательных актах и учредительных документах. После прекращения полного товарищества участники несут ответственность по обязательствам товарищества, возникшим до момента его прекращения, в течение двух лет с даты прекращения товарищества⁴². Члены производственного кооператива несут по его обязательствам дополнительную (субсидиарную) ответственность в размерах и порядке, предусмотренных законом о производственном кооперативе⁴³. Члены потребительского кооператива солидарно несут субсидиарную ответственность по его обязательствам в

пределах невнесенной части дополнительного взноса членов кооператива⁴⁴. Члены ассоциации (союза) несут субсидиарную ответственность по ее обязательствам в размере и порядке, предусмотренных учредительными документами ассоциации (союза), если иное не установлено законами Республики Казахстан⁴⁵.

В случае банкротства дочерней организации по вине основной организации последняя несет субсидиарную ответственность по ее долгам⁴⁶.

Специальная норма закона о реабилитации и банкротстве устанавливает субсидиарную ответственность должностного лица за неисполнение возложенных на него законом конкретных обязанностей. При неисполнении таким должностным лицом возложенных на него законом обязанностей и при недостаточности имущества должника для удовлетворения требований кредиторов в полном объеме такое лицо несет субсидиарную ответственность в размере обязательств банкрота перед кредиторами, оставшихся не исполненными по результатам процедуры банкротства⁴⁷.

В случаях реорганизации юридических лиц, если разделительный баланс не дает возможности определить правопреемника реорганизованного юридического лица либо если у правопреемника недостаточно имущества для исполнения обязательств, возникших до реорганизации, вновь возникшие юридические лица, а также юридическое лицо, из состава которого выделилось другое юридическое лицо, несут солидарную ответственность по обязательствам реорганизованного юридического лица перед его кредиторами⁴⁸.

Гарант, поручитель и страховщик отвечают перед государством в предусмотренных налоговым и таможенным законодательством РК случаях по долгам и обязательствам основного налогоплательщика-должника в соответствии с условиями договора гарантии, поручительства или страхования⁴⁹.

Случаями имущественной ответственности гарантов по налоговым обязательствам и недо-

⁴⁴ См.: п. 2 ст. 108 ГК РК.

⁴⁵ См.: п. 5 ст. 110 ГК РК.

⁴⁶ См.: п. 2 ст. 94 ГК РК.

⁴⁷ См.: п. 4 ст. 11 Закона Республики Казахстан от 7 марта 2014 г. № 176-V ЗРК «О реабилитации и банкротстве».

⁴⁸ См.: п. 3 ст. 48 ГК РК.

⁴⁹ См.: п. 2 и 3 ст. 332, ст. 803 ГК РК.

⁴¹ См.: п. 1 ст. 44, п. 6 ст. 104 и п. 1 ст. 207 ГК РК.

⁴² См.: п. 1 и 5 ст. 70, п. 1 ст. 72 и п. 1, 2 ст. 84 ГК РК.

⁴³ См.: п. 3 ст. 96 ГК РК.

имке налогоплательщика являются предусмотренные налоговым законом случаи предоставления банковской гарантии в качестве меры обеспечения исполнения обязательств налогоплательщика по уплате налогов при предоставлении ему налоговым органом отсрочки, рас-срочки уплаты налогов⁵⁰.

Обязательство импортеров перед налоговым органом о целевом использовании учетно-контрольных марок при импорте алкогольной продукции в Республике Казахстан также может обеспечиваться помимо прочего банковской гарантией или поручительством⁵¹.

В случае принятия таможенным органом договора страхования в качестве меры обеспечения уплаты таможенных пошлин, налогов после наступления страхового случая по такому договору в виде неисполнения или ненадлежащего исполнения плательщиком обязанности по уплате таможенных пошлин и налогов таможенный орган направляет страховой организации требование об уплате в бюджет государства страховой выплаты⁵².

В указанных выше случаях при неуплате налогов налогоплательщиком и невозможности взыскания налоговым органом налоговой задолженности в установленном для этого законом порядке вследствие недостаточности у налогоплательщика денег и имущества для их уплаты в бюджет государства привлечение учредителей, участников, должностных лиц к имущественной ответственности по возмещению имущественного ущерба, причиненного государству неуплатой налогов основного должника-налогоплательщика, должно осуществляться в субсидиарном порядке в соответствии с нормами гражданского законодательства по правилам гражданского судопроизводства. При существовании у налогоплательщика возможности исполнения им своих налоговых обязательств перед государством и наличии у него для этого денег или иного имущества предъявление требований налогового органа к таким лицам должно признаваться преждевременным и недопустимым.

⁵⁰ См.: ст. 53 НК РК.

⁵¹ См.: п. 10 ст. 172 НК РК.

⁵² См.: Ст. 102 Кодекса РК от 26 декабря 2017 г. № 123-VI ЗРК «О таможенном регулировании в Республике Казахстан».

Защита возникших из налоговых обязательств имущественных прав государства в порядке уголовного судопроизводства и производства по делам об административных правонарушениях

В рамках уголовного судопроизводства и производства по делам об административных правонарушениях Республики Казахстан налоговые и иные уполномоченные государством органы реализуют возникшие у государства из налоговых обязательств имущественные права в отношениях с лицами, причинившими государству имущественный ущерб неуплатой налогов при совершении ими уголовных или административных правонарушений.

Для защиты имущественных прав государства в порядке уголовного судопроизводства или производства по делам об административных правонарушениях налоговые органы наделены по закону правом на обращение в правоохранительные органы с сообщениями о совершенных правонарушениях или на самостоятельное возбуждение и рассмотрение дел об административных правонарушениях с вынесением по ним постановлений⁵³.

При наличии оснований полагать о совершении налогоплательщиками, их учредителями, участниками, должностными лицами противоправных деяний, предусмотренных соответствующими статьями Уголовного кодекса или Кодекса об административных правонарушениях РК (далее – УК и КоАП РК соответственно), налоговые органы в пределах предоставленной им по закону компетенции и полномочий вправе самостоятельно возбуждать и рассматривать дела об административных правонарушениях либо обращаться в правоохранительные органы с соответствующими сообщениями о совершении деяний, содержащих признаки уголовных правонарушений⁵⁴. Реализация правоохранительными и налоговыми органами своих полномочий в указанных сферах их деятельности должна осуществляться в порядке уголовного судопроизводства или производства по делам об административных правонарушениях.

Учитывая публично-правовой характер налоговых обязательств, их неисполнение или ненадлежащее исполнение влечет за собой, по-

⁵³ См.: п. 4 ст. 19 НК РК и ст. 720 КоАП РК.

⁵⁴ См.: ст. 720 КоАП и п. 4 ст. 19 НК РК.

мимо принудительного взыскания налоговой задолженности непосредственно с налогоплательщика в соответствии с налоговым законодательством, также привлечение лиц (в том числе учредителей, участников и (или) должностных лиц налогоплательщика – юридического лица), виновных в совершении предусмотренных КоАП и УК РК правонарушений в области налогообложения, к административной или уголовной ответственности. Привлечение лиц, совершивших административные или уголовные правонарушения, к административной или уголовной ответственности и применение к ним наказаний за совершенные ими правонарушения является персональными имущественными или личными лишениями самих правонарушителей и не освобождает налогоплательщика от его обязанности по погашению недоимки.

Вместе с тем, при установлении вступившим в законную силу приговором (постановлением) суда вины лица в совершении предусмотренных законодательными актами противоправных деяний, непосредственно причинивших государству имущественный ущерб в виде неуплаченных налогов, такое лицо в прямо предусмотренных законодательными актами случаях будет также нести дополнительную имущественную ответственность перед государством при недостаточности у налогоплательщика – юридического лица имущества для погашения недоимки. Другими словами, признание лица, совершившего правонарушение, виновным в причинении государству имущественного ущерба в виде неуплаченных налогов может послужить основанием для привлечения такого лица к субсидиарной имущественной ответственности по недоимке налогоплательщика при отсутствии или недостаточности у такого налогоплательщика имущества для погашения своего долга перед государством, когда такая имущественная ответственность прямо предусмотрена законодательными актами.

В указанной связи защита имущественных прав государства, возникших из налоговых обязательств, осуществляется не только в порядке гражданского судопроизводства, но также в порядке уголовного судопроизводства и производства по делам об административных правонарушениях, когда такая возможность прямо предусмотрена кодифицированными актами об уголовной или административной ответствен-

ности. При этом привлечение учредителей, участников, должностных лиц налогоплательщиков – юридических лиц к субсидиарной имущественной ответственности по долгам налогоплательщика перед государством возможно непосредственно как в порядке уголовного судопроизводства или производства по делам об административных правонарушениях, так и впоследствии в порядке гражданского судопроизводства при наличии вступившего в законную силу приговора (постановления) суда, если в рамках уголовного дела к ним не были заявлены гражданские иски или в рамках производства по делу об административном правонарушении возник спор о размере имущественного ущерба.

В административном и уголовном праве правовые нормы также используют понятие «имущественный ущерб» и регламентируют порядок его возмещения с целью восстановления нарушенных прав государства и других потерпевших.

Так, в частности, по нормам КоАП РК административное взыскание не является средством возмещения имущественного ущерба⁵⁵. Наложение административного взыскания по КоАП РК не освобождает лицо от исполнения обязанности, за неисполнение которой было наложено указанное взыскание, устранения допущенных нарушений и возмещения ущерба⁵⁶.

Таким образом, законодатель рассматривает имущественную ответственность правонарушителей за причиненный ими в результате совершения административного правонарушения имущественный вред в качестве самостоятельного вида юридической ответственности, существующего и применяемого наряду с административной ответственностью.

Судья, рассматривая дело об административном правонарушении, которым причинен имущественный вред, при решении вопроса о наложении административного взыскания одновременно взыскивает такой вред, если отсутствует спор о его размере. Соответственно, возникшие с участием правонарушителя споры о размере имущественного вреда, причиненного административным правонарушением, рассматриваются уже в порядке гражданского судопроизводства. Возмещение имущественного вреда по делам об административных правонаруше-

⁵⁵ См.: п. 4 ст. 40 КоАП РК.

⁵⁶ См.: ч. 5 ст. 55 КоАП РК.

ниях, рассматриваемым иными уполномоченными органами (должностными лицами), в случае отказа виновного лица от его добровольного возмещения также производится в порядке гражданского судопроизводства⁵⁷. Если при решении вопроса о наложении взыскания за административное правонарушение судьей одновременно решается вопрос о возмещении виновным имущественного ущерба, то в постановлении указываются размер ущерба, подлежащего взысканию, срок и порядок его возмещения⁵⁸. Постановление по делу об административном правонарушении в части возмещения имущественного ущерба, подлежащего взысканию с правонарушителя, приводится в исполнение в порядке, устанавливаемом законодательством об исполнительном производстве⁵⁹.

В уголовном праве также определяется понятие причиненного непосредственно уголовным правонарушением имущественного ущерба применительно к отдельным видам уголовных правонарушений и устанавливается требование о необходимости его возмещения правонарушителем государству или потерпевшему в полном объеме.

Так, в частности, в Казахстане применительно к уголовным правонарушениям в области налогообложения в УК РК под имущественным ущербом, причиненным государству в результате уклонения от уплаты налога и (или) других обязательных платежей в бюджет, понимается сумма не поступивших в результате такого уклонения платежей в бюджет⁶⁰. Под ущербом, причиненным в результате совершения действий по выписке счетов-фактур без фактического выполнения работ, оказания услуг, отгрузки товаров, понимается, помимо прочего, также сумма налога и других обязательных платежей, от уплаты которых уклонился контрагент⁶¹.

В порядке уголовного судопроизводства рассматриваются также гражданские иски о возмещении потерпевшему или государству имущественного вреда, причиненного непосред-

ственно уголовным правонарушением⁶². Прокурор вправе предъявить подозреваемому, обвиняемому, подсудимому или лицу, которое несет имущественную ответственность за их действия, гражданский иск в защиту интересов государства⁶³. При рассмотрении гражданского иска, предъявленного в уголовном деле, *основания, условия, объем и способ возмещения ущерба* определяются в соответствии с нормами гражданского, трудового и другого (в том числе налогового) законодательства⁶⁴.

В случаях удовлетворения гражданского иска полностью или частично суд устанавливает и указывает в приговоре срок для добровольного исполнения приговора в части гражданского иска. В случае неисполнения приговора суда в части гражданского иска в срок, предоставленный для добровольного исполнения, суд направляет приговор для принудительного исполнения в части гражданского иска в порядке, установленном гражданским процессуальным законодательством. Принудительное исполнение производится в порядке, установленном законодательством об исполнительном производстве и статусе судебных исполнителей⁶⁵.

Таким образом, законодатель рассматривает имущественную ответственность правонарушителей за причиненный ими в результате совершения уголовного правонарушения имущественный вред также в качестве самостоятельного вида юридической ответственности, существующего наряду с уголовной ответственностью. При этом основания, условия, объем и способ возмещения имущественного ущерба, причиненного непосредственно уголовным правонарушением, при рассмотрении гражданского иска в уголовном судопроизводстве должны определяться в соответствии с нормами гражданского, трудового и иных отраслей материального права, включая налоговое право, в рамках которых возникают и существуют охраняемые законом имущественные права и интересы участников правоотношений, включая государство.

Соответственно, при рассмотрении в рамках уголовного судопроизводства или производства по делам об административных правонаруше-

⁵⁷ См.: ст. 59 КоАП РК.

⁵⁸ См.: ч. 2 ст. 829-14 КоАП РК.

⁵⁹ См.: ст. 915 КоАП РК.

⁶⁰ См.: пп. 38 ст. 3 УК РК.

⁶¹ См.: п. 18 нормативного постановления Верховного Суда РК от 24 января 2020 г. № 3 «О некоторых вопросах применения судами законодательства по делам об уголовных правонарушениях в сфере экономической деятельности».

⁶² См.: ч. 1 ст. 166 УПК РК.

⁶³ См.: ч. 1 ст. 167, ч. 2 ст. 58 УПК РК.

⁶⁴ См.: ч. 1 ст. 168 УПК РК.

⁶⁵ См.: ч. 2 ст. 170 УПК РК.

ниях вопросов возмещения государству имущественного ущерба, причиненного непосредственно административным или уголовным правонарушением в виде неуплаченных налогов, основания, условия, объем и способ возмещения такого ущерба следует определять по нормам налогового права. Следовательно, по общему правилу судами не должны применяться нормы гражданского права об основаниях, условиях, объеме и способе возмещения имущественного ущерба при рассмотрении вопросов возмещения ущерба в виде неуплаченных налогов, причиненного непосредственно административным или уголовным правонарушением.

При определении круга лиц, подлежащих привлечению к юридической ответственности за совершение правонарушений, непосредственно причинивших государству ущерб в виде неуплаты налогов, следует учитывать, что ответственность за совершение противоправных деяний, предусматривающих наказание в соответствии с КоАП или УК РК, несут только деликтоспособные лица, непосредственно совершившие такие деяния и не подлежащие освобождению от ответственности по правилам КоАП или УК РК.

Так, в частности, под лицом, подлежащим административной или уголовной ответственности, понимается деликтоспособное лицо, непосредственно совершившее предусмотренное УК или КоАП РК уголовное или административное правонарушение⁶⁶. Соответственно, не могут быть субъектами административной или уголовной ответственности лица, непосредственно не причастные к совершению правонарушения, т. е. не являвшиеся на момент совершения правонарушения должностными лицами или учредителями (участниками) юридического лица и (или) непосредственно не совершавшие предусмотренных УК или КоАП РК противоправных деяний с использованием своего положения.

В этой связи частным случаем определения ответственного лица по долгам и обязательствам налогоплательщика – юридического лица является случай, описанный в п.10 нормативного постановления Верховного суда РК от 29 июня 2017 г. № 4 «О судебной практике применения налогового законодательства». В частности, в нем разъясняется, что признание недействи-

тельной перерегистрации и восстановление прежних регистрационных данных юридического лица влечет для предыдущего (предыдущих) участника (участников) обязательства, связанные с его деятельностью, в том числе налоговые. При этом следует иметь в виду, что такой участник будет нести субсидиарную имущественную ответственность по долгам и обязательствам такого юридического лица только в прямо предусмотренных законодательными актами случаях при недостаточности имущества у самого юридического лица и при наличии вынесенных в порядке уголовного судопроизводства или производства по делам об административных правонарушениях и вступивших в законную силу приговоров (постановлений) судов, установивших вину такого участника в причинении имущественного ущерба непосредственно совершением административного или уголовного правонарушения, или решений судов о привлечении к субсидиарной ответственности такого участника в порядке гражданского судопроизводства.

При рассмотрении вопроса о привлечении должностных лиц к субсидиарной имущественной ответственности по недоимке налогоплательщика – организации важно понимать, что само по себе признание должностного лица налогоплательщика – юридического лица виновным в совершении уголовного правонарушения по уклонению от уплаты налогов с организации еще не является достаточным основанием для взыскания с него в субсидиарном порядке имущественного ущерба, причиненного неуплатой налогов налогоплательщиком – юридическим лицом. Возложение на должностное лицо налогоплательщика – юридического лица обязанности по возмещению имущественного вреда в виде неуплаченных налогов такого юридического лица возможно только в случае признания должностного лица виновным в совершении другого правонарушения, непосредственно повлекшего за собой невозможность погашения налогоплательщиком – юридическим лицом своей налоговой задолженности перед государством, а именно: преднамеренного банкротства, доведения до неплатежеспособности или неправомерных действий при реабилитации и банкротстве.

Другими словами, привлечение должностного лица налогоплательщика – юридического

⁶⁶ См.: ст. 28 КоАП РК и ст. 15 УК РК.

лица к субсидиарной имущественной ответственности за причинение государству имущественного вреда в виде неуплаченных налогов плательщиком – юридическим лицом налогов возможно только на основании вступивших в законную силу приговоров (постановлений) судов о признании такого должностного лица виновным в преднамеренном банкротстве, доведении до неплатежеспособности или неправомерных действиях при реабилитации и банкротстве налогоплательщика – юридического лица.

При этом не исключается также самостоятельное добровольное возмещение должностным лицом налогоплательщика-организации имущественного ущерба, причиненного государству неуплатой налогов организации, даже если налогоплательщик – юридическое лицо не признано банкротом и в состоянии самостоятельно погасить имеющуюся у него задолженность по налогам.

В таком случае самостоятельное возмещение привлеченным к уголовной ответственности должностным лицом налогоплательщика – юридического лица ущерба, причиненного государству таким налогоплательщиком в виде неуплаченных в бюджет налогов с организаций, является основанием для освобождения такого должностного лица от уголовной ответственности⁶⁷. В Казахстане освобождение лица от уголовной ответственности возможно лишь при *полном возмещении ущерба* путем уплаты задолженности по налогам и (или) другим обязательным платежам в бюджет, а также пени, установленной законодательством РК. Частичное возмещение ущерба и обязательства виновного лица возместить ущерб в будущем не являются основанием для его освобождения от уголовной ответственности⁶⁸. Другими словами, должностное лицо налогоплательщика-организации может самостоятельно в рамках уголовного судопроизводства полностью погасить задолженность такой организации по налогам, другим обязательным платежам в бюджет и пени в порядке возмещения государству ущерба от неуплаты налогов с организации. При этом задол-

женность по налогам может погасить и сам налогоплательщик – юридическое лицо, у которого эта задолженность существует. В таком случае привлеченное к уголовной ответственности должностное лицо этого налогоплательщика-организации также будет подлежать освобождению от уголовной ответственности.

Без согласия должностного лица налогоплательщика-организации на него не может быть возложена обязанность по возмещению имущественного ущерба, причиненного государству неуплатой налогов организацией, если такая организация не ликвидирована и в состоянии самостоятельно погасить имеющиеся у нее долги по налогам перед государством за счет принадлежащего ей имущества.

Налоговые органы первоначально обязаны принять все предусмотренные налоговым законодательством и законодательством о банкротстве меры по принудительному взысканию во внесудебном порядке налоговой задолженности с самого налогоплательщика – юридического лица. При этом задолженность по налогам с организации также не может одновременно взыскиваться как с самой организации в предусмотренном для этого налоговым законодательством порядке, так и с должностного лица этой организации в порядке возмещения им ущерба, причиненного неуплатой организацией налогов в бюджет государства.

Только при отсутствии у налогоплательщика – юридического лица имущества для удовлетворения требований государства и других кредиторов налоговые органы вправе предъявлять требования о возмещении имущественного вреда, причиненного неуплатой налогоплательщиком налогов, к его учредителям, участникам и (или) должностным лицам, которые вступившим в законную силу приговором (постановлением) суда признаны виновными в совершении правонарушений, непосредственно повлекших за собой невозможность уплаты налогов самим налогоплательщиком. При этом субсидиарную имущественную ответственность по долгам и обязательствам должника – юридического лица перед его кредиторами, включая государство, будут нести только учредители (участники), должностные лица, лица, выполняющие управленческие функции в коммерческой или иной организации, а равно индивидуальные предприниматели, признанные вступившим в законную

⁶⁷ См.: примечание к ст. 245 УК РК.

⁶⁸ См.: п. 31 нормативного постановления Верховного Суда РК от 24 января 2020 г. № 3 «О некоторых вопросах применения судами законодательства по делам об уголовных правонарушениях в сфере экономической деятельности».

силу приговором (постановлением) суда виновными в преднамеренном банкротстве, доведении до неплатежеспособности, совершении неправомерных действий при реабилитации или банкротстве⁶⁹. Учредитель (участник) и (или) должностное лицо, признанные виновными в преднамеренном банкротстве в порядке уголовного судопроизводства или производства по делам об административных правонарушениях, при недостаточности средств у юридического лица по результатам процедуры банкротства несут перед кредиторами субсидиарную ответственность⁷⁰.

Таким образом, к должностным лицам налогоплательщика-организации требования о возмещении ущерба, причиненного государству неуплатой налогов с организации, могут предъявляться только в предусмотренных законодательными актами случаях при недостаточности имущества у этой организации для погашения ее долгов и при установлении вступившим в законную силу приговором (постановлением) суда вины должностного лица в преднамеренном банкротстве, доведении до неплатежеспособности или совершении неправомерных действий при реабилитации и банкротстве налогоплательщика-организации⁷¹.

Во всех остальных случаях налоговые органы в рамках уголовного дела или дела об админи-

⁶⁹ См.: ст. 237, 238, 239 УК РК.

⁷⁰ См.: п. 3 ст. 44 ГК РК и п. 1 ст. 6 Закона РК от 7 марта 2014 г. № 176-V ЗПК «О реабилитации и банкротстве».

⁷¹ См.: ст. 237, 238, 239 УК РК.

стративном правонарушении не вправе предъявлять учредителям, участникам и (или) должностным лицам налогоплательщика – юридического лица требования (гражданские иски) о возмещении имущественного ущерба, причиненного государству неуплатой налогов таким налогоплательщиком – юридическим лицом. В указанной связи имеющиеся в практике правоприменения случаи привлечения учредителей, участников и должностных лиц налогоплательщика – юридического лица к субсидиарной имущественной ответственности по недоимке налогоплательщика без прямо предусмотренных на это законодательными актами оснований должны признаваться незаконными.

Библиографический список

Закон Республики Казахстан от 7 марта 2014 г. № 176-V ЗПК «О реабилитации и банкротстве». URL: <https://online.zakon.kz>

Ионова Ж. А. Правовые проблемы легитимации предпринимательства // Государство и право. 1997. № 5.

Кодекс Республики Казахстан от 26 декабря 2017 г. № 123-VI ЗПК «О таможенном регулировании в Республике Казахстан». URL: <https://online.zakon.kz>

Конституционный закон Республики Казахстан от 25 декабря 2000 г. № 132-II «О судебной системе и статусе судей Республики Казахстан». URL: <https://online.zakon.kz>

Нормативное постановление Верховного Суда Республики Казахстан от 24 января 2020 г. № 3 «О некоторых вопросах применения судами законодательства по делам об уголовных правонарушениях в сфере экономической деятельности». URL: <https://online.zakon.kz>

Высшая школа права «Әділет» Каспийского общественного университета

Порохов Е. В., доктор юридических наук, профессор, директор НИИ финансового и налогового права

E-mail: yevgeniy.porokhov@unius.kz

Поступила в редакцию: 10.11.2022

Higher School of Law named "Adilet", Caspian Public University

Porokhov E. V., Doctor of Legal Sciences, Professor, Director of the Research Institute of Financial and Tax Law

E-mail: yevgeniy.porokhov@unius.kz

Received: 10.11.2022

НАЛОГОВЫЕ ОГОВОРКИ В ДОГОВОРАХ И ИХ РОЛЬ В МЕХАНИЗМЕ НАЛОГОВОГО ПРАВОПРИМЕНЕНИЯ

И. В. Дементьев

Центральный филиал Российского государственного университета правосудия (г. Воронеж)

TAX CLAUSES IN CONTRACTS AND THEIR ROLE IN THE MECHANISM OF TAX ENFORCEMENT

I. V. Dementyev

Central Branch of Russian State University of Justice (Voronezh)

Работа подготовлена при информационной поддержке справ.-прав. сист. «КонсультантПлюс».

Аннотация: в статье рассматривается проблема расширения компетенции налоговых органов при переложении уплаты НДС на контрагента по договору посредством налоговых оговорок. Проанализирована судебная практика применения налоговых оговорок, выявлены практические и теоретические проблемы использования налоговых оговорок в договорах. Сделан вывод о выходе налоговыми органами за законно очерченные границы их компетенции.

Ключевые слова: компетенция, налоговый контроль, налоговое правоприменение, налоговая оговорка, налог на добавленную стоимость.

Abstract: the problem of expanding the competence of tax authorities in transferring VAT payments to the counterparty of the contract through tax clauses is considered. The judicial practice of applying tax clauses is analyzed. Practical and theoretical problems of using tax clauses in contracts are identified. The conclusion is made about the withdrawal of tax authorities beyond the legally defined edges of their competence.

Key words: competence, tax control, tax enforcement, tax clause, value added tax.

Развитие концепции добросовестности налогоплательщика прошло через стадию судебной доктрины необоснованной налоговой выгоды, легально оформленной ст. 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ). Однако одним из критериев соблюдения налогоплательщиком пределов осуществления его субъективных налоговых прав была и остается должная осмотрительность при выборе контрагента. В последние годы налоговые органы пытаются довести до логического завершения цикл проявления налогоплательщиком должной осмотрительности – переложить налоговые потери налогоплательщика вследствие «нарушений» контрагента на такого контрагента. Для этого предлагается использовать в хозяйственных договорах так называемые нало-

говые оговорки, позволяющие перевести отношения из налоговых в гражданско-правовую плоскость¹. Данная практика не безупречна как с практических, так и с теоретических позиций.

По мнению Федеральной налоговой службы Российской Федерации (далее – ФНС России), налогоплательщик, не реализовав право на учет расходов и применение налоговых вычетов сумм

НДС в размере, на который он рассчитывал, совершая операции, вправе требовать взыскания соответствующих убытков с лиц, виновных в их причинении (с субъекта, от имени которого был подписан договор и который ввел налогопла-

¹ Заметим, что налоговые оговорки не ограничиваются оговорками о возмещении потерь и заверениями об обстоятельствах. Эксперты разделяют оговорки на разграничивающие налоговые обязанности сторон договора, оговорки налогового агента, оговорки о цене товара для целей налогообложения (См.: Сасов К. А. Польза и вред налоговой оговорки в договоре // Адвокатская газета. 2021. № 13).

тельщика в заблуждение относительно обстоятельств ведения им деятельности и наличия ресурсов для исполнения, а также с лиц, контролировавших данного субъекта и использовавших его для реализации противоправной цели – уклонения от уплаты налогов; п. 18 письма ФНС России от 10 марта 2021 г. № БВ-4-7/3060@ «О практике применения ст. 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации»).

На практике встречаются налоговые оговорки двух типов: оговорка, содержащая заверение об обстоятельствах (ст. 431.2 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ)) и оговорка о возмещении потерь (ст. 406.1 ГК РФ). В случае включения в договор оговорки о заверениях об обстоятельствах сторона, которая при заключении договора до или после его заключения дала другой стороне недостоверные заверения об обстоятельствах, имевших значение для заключения договора, его исполнения или прекращения (в том числе относившихся к предмету договора, полномочиям на его заключение, соответствию договора применимому к нему праву, наличию необходимых лицензий и разрешений, своему финансовому состоянию либо относящихся к третьему лицу), обязана возместить другой стороне по ее требованию убытки, причиненные недостоверностью таких заверений, или уплатить предусмотренную договором неустойку.

Оговорка о возмещении потерь предполагает, что стороны обязательства, действуя при осуществлении ими предпринимательской деятельности, своим соглашением могут предусмотреть обязанность одной стороны возместить имущественные потери другой стороны, возникшие в случае наступления определенных в таком соглашении обстоятельств и не связанные с нарушением обязательства его стороной (потери, вызванные невозможностью исполнения обязательства, предъявлением требований третьими лицами или органами государственной власти к стороне или к третьему лицу, указанному в соглашении, и т. п.). Соглашением сторон должен быть определен размер возмещения таких потерь или порядок его определения.

Сначала практика использования налоговых оговорок не получила судебной поддержки, суды отказывали налогоплательщикам во взыскании

налогов как убытков и потерь с контрагента². Противоположным образом практика стала складываться с конца 2021 г.³

О. Бондаренко определяет налоговую оговорку как условие в договоре, которое фиксирует налоговые обязанности каждой стороны, что позволяет предотвратить их возможные разногласия и снизить налоговые риски по сделке⁴. Глава ФНС России В. В. Бациев понимает налоговую оговорку как возможность взыскания компенсации возможных налоговых доначислений при сотрудничестве с недобросовестным партнером⁵.

По мнению А. И. Галиехметова налоговая оговорка определяет обязанность начисления и уплаты налогов всеми участниками сделки в соответствии с законодательством страны, в которой зарегистрирован плательщик⁶. А. В. Гагаринова определяет налоговую оговорку о компенсации налоговых потерь как включающую в себя сведения о компенсации налоговых потерь, которые несет покупатель/заказчик в результате использования налоговых схем поставщика (покупателя)⁷.

² См., например: постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 3 июля 2019 г. № Ф08-2925/2019 по делу № А53-8826/2018 (дело ООО «Торговый дом «Риф»»); постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 13 октября 2021 г. № Ф08-9488/2021 по делу № А32-55527/2020 (дело ООО «Мирогрупп Ресурсы»). Доступ справ.-прав. сист. «КонсультантПлюс».

³ Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 15 декабря 2021 г. № А14-1917/2021 (дело АК АСТ Компани М); определение Верховного Суда РФ от 24 января 2022 г. № 310-ЭС21-26455 по делу № А48-3204/2020 (дело ООО «ММ-Агро»); постановление Арбитражного суда Центрального округа от 23 июня 2022 г. № А08-1599/2021 (дело ООО «КРЦ «ЭФКО-КАСКАД»»). Доступ справ.-прав. сист. «КонсультантПлюс».

⁴ См.: *Бондаренко О.* Налоговая оговорка : преимущества и недостатки. URL: <https://taxcom.ru/baza-znaniy/otchetnost/stati/nalogovaya-ogovorka-preimushchestva-i-nedostatki/> (дата обращения: 20.10.2022).

⁵ См.: *Бациев В. В.* Поведение налогоплательщика не пустой звук для нас // *Налоговед.* 2021. № 5. С. 28.

⁶ См.: *Галиехметов А. И.* Налоговая оговорка в договоре : может ли она защитить от рисков доначислений налогов в случае недобросовестного поведения контрагента? URL: <https://www.pgplaw.ru/analytics-and-brochures/articles-comments-interviews/nalogovaya-ogovorka-v> (дата обращения: 20.10.2022).

⁷ См.: *Гагаринова А. В.* Налоговая оговорка в договоре : процессуальные преимущества и риски // *Вестник научной мысли.* 2021. № 6. С. 669.

Оригинальной точки зрения придерживаются К. А. Миннуллина и Е. П. Татарина, квалифицируя договор с налоговыми оговорками как квазикорпоративный договор, являющийся экстраординарным способом защиты прав кредиторов⁸. Уместно напомнить, что в силу императивности норм налогового права договор не может изменить правила налогообложения, установленные законодательством. Свобода договора как принцип гражданского права не применим к налоговым правоотношениям (п. 1 ст. 1, п. 3 ст. 2, п. 4 ст. 421 ГК РФ).

Сама ФНС России определяет налоговую оговорку как особые условия в договоре между хозяйствующими субъектами, позволяющие взыскать убытки с нарушивших гарантии и заверения контрагентов в случае предъявления претензий со стороны налоговых или правоохранительных органов⁹. Данное определение относится к налоговой оговорке о проявлении должной осмотрительности. Здесь уместно привести мнение И. А. Цинделиани и Е. В. Безиковой, полагающих, что политика фискальных органов по пропаганде активного внедрения во взаимоотношения субъектов предпринимательской деятельности налоговой оговорки не должна трансформироваться в инструмент фискальной «инквизиции», т. е. наличие или отсутствие налоговой оговорки не должно становиться критерием, предопределяющим подходы, позитивные или негативные, фискальных органов к оценке деятельности налогоплательщиков¹⁰.

Использование налоговых оговорок в договорах порождает ряд практических и теоретических проблем.

1. Согласно ст. 406.1 ГК РФ стороны обязательства, действуя при осуществлении ими предпринимательской деятельности, могут своим соглашением предусмотреть обязанность

одной стороны возместить имущественные потери другой стороны, возникшие в случае наступления определенных в таком соглашении обстоятельств и не связанные с нарушением обязательства его стороной (потери, вызванные невозможностью исполнения обязательства, *предъявлением требований третьими лицами или органами государственной власти* (курсив наш. – И. Д.) к стороне или к третьему лицу, указанному в соглашении, и т. п.). Как правило, эти условия дополняются гарантией (заверением) поставщика учесть полученную выручку и НДС в бухгалтерском и налоговом учете, уплатить все налоги, не противодействовать налоговому контролю и т. д. К. А. Сасов верно замечает, что такие гарантии сами по себе не имеют правового значения, поскольку перечисленные обязанности вытекают из закона и существуют независимо от договорной оговорки. Более того, у покупателя нет никаких законных полномочий проверить исполнение этих гарантий и понудить нарушителя их соблюдать¹¹. По мысли автора, в конструкции налоговой оговорки незаконно все: и отказ от права на налоговый вычет без законных оснований, и неустановленность личности нарушителя, и недостоверность факта и размера налоговой недоимки, и возможное необоснованное обогащение бюджета, и имущественный ущерб лица, чья вина в нарушении закона не установлена, и необоснованный отказ администратора от исполнения его законных обязанностей.

Однако налоговые органы направляют информационные письма с предложением уточнить налоговую декларацию и доплатить налог. Получается, что налогоплательщик добровольно по своей воле отказался от налоговых вычетов НДС и доплатил налог. На каком основании тогда он требует от своего контрагента возместить потери? И что такое эти «потери»? Это не убытки, ведь убытки могут быть при правонарушении; должен быть юридический состав (противоправное деяние – причинно-следственная связь – последствия в виде убытков).

Помимо рассылки информационных писем налоговые органы часто вызывают представителя налогоплательщика для дачи пояснений, пользуясь правом, предоставленным пп. 4 п. 1

⁸ См.: Миннуллина К. А., Татарина Е. П. Квазикорпоративный договор как экстраординарный способ защиты прав кредиторов // Имущественные отношения в РФ. 2021. № 6. С. 74–79.

⁹ См.: Налоговая оговорка в договоре : когда дополнительные налоги возмещает контрагент. URL: https://www.nalog.gov.ru/rn48/news/activities_fts (дата обращения: 20.10.2022).

¹⁰ См.: Цинделиани И. А., Безикова Е. В. Налоговая оговорка как инструмент конвергенции частного и публичного правового регулирования // Вестник Томского государственного университета. Право. 2022. № 43. С. 197.

¹¹ См.: Сасов К. А. Указ. соч.

ст. 31 НК РФ¹². В ходе такой «беседы» налогоплательщику рекомендуется представить уточненную декларацию по НДС, отказавшись от налоговых вычетов, и доплатить налог. Именно так произошло в деле ООО ТД «Поволжские корма» (постановление Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 10 ноября 2020 г. № А55-33207/2019)¹³.

В договор с контрагентом было включено условие, содержащее заверение об обстоятельствах (ст. 431.2 ГК РФ). Так как в конечном звене цепочки операций поставщика (ответчика по делу) обнаружился несформированный источник для принятия к вычету сумм НДС, налоговый орган уведомил об этом налогоплательщика-покупателя. Покупатель обратился в суд с требованием к поставщику о возмещении убытков, вызванных отказом от налоговых вычетов и доплатой НДС в бюджет. Однако суд отказал покупателю в иске, поскольку продавец исполнил свои обязательства: отразил поставку товара в книге продаж и налоговой декларации. Кроме того, налоговый орган не принимал решения о доначислении покупателю налога. Протокол комиссии по ведению финансово-хозяйственной деятельности с налоговыми рисками содержал рекомендации представить уточненные налоговые декларации и исполнен налогоплательщиком добровольно. При этом, как указал суд, протокол не является документом, подтверждающим отказ инспекции в налоговом вычете, и не нарушает права налогоплательщика.

Данное решение суда основано на анализе юридического состава, необходимого для взы-

скания убытков. В соответствии со ст. 15 и 393 ГК РФ при взыскании убытков необходимо доказать совокупность следующих обстоятельств: противоправность действия (бездействия) причинителя вреда, наличие убытков на стороне потерпевшего, причинная связь между противоправным поведением и убытками, вина причинителя вреда в причинении убытков. Недоказанность хотя бы одного из этих элементов состава правонарушения исключает возможность удовлетворения требования о возмещении вреда.

Таким образом, использование налоговой оговорки, содержащей заверение об обстоятельствах (ст. 431.2 ГК РФ) возможно только в паре с требованием о возмещении убытков как меры гражданско-правовой ответственности (ст. 15 и 393 ГК РФ), что требует доказывания соответствующего состава правонарушения. Анализ судебной практики показывает, что это непростая задача в том случае, если предложение налогового органа уточнить налоговую декларацию и доплатить налог не облечено в форму правоприменительного акта, а оформлено в виде рекомендации¹⁴. Данное обстоятельство исключает противоправность поведения контрагента-продавца.

Также очень сомнительно вменение ответственности за действия (бездействие) третьих лиц в цепочке поставки, с которыми он не состоит в непосредственных договорных отношениях. В анализируемом судебном деле стороны договора согласовали, что наличие признаков несформированного источника для принятия к вычету сумм НДС определяется по цепочке поставщиков товаров, не ограничиваясь прямой сделкой с продавцом по договору, но и в ситуации, когда продавец или его контрагенты не обеспечили наличие источника для применения вычета НДС по сделкам в цепочке движения товаров. Такие условия налоговой оговорки противоречат уже выработанным судебным правовым позициям. ЕСПЧ в своих решениях постановил, что налогоплательщик не должен нести ответственность в виде отказа в праве на применение вычетов НДС, если он не знал и не мог знать о том, что хозяйственная операция связана с мошенничеством со стороны продав-

¹² Заметим, что письмом ФНС России от 7 июля 2020 г. № БС-4-11/10881@ «Об отмене писем ФНС России» отменена деятельность комиссий по легализации налоговой базы, однако сами комиссии не исчезли, а стали называться «комиссии по ведению финансово-хозяйственной деятельности с налоговыми рисками», «рабочие совещания», «заседания рабочей группы» и т. п. При этом письмом ФНС России от 2 декабря 2021 г. № ЕА-4-15/16838 «О направлении уведомлений о вызове налогоплательщика в налоговый орган в рамках пп. 4 п. 1 ст. 31 НК РФ» обращено внимание на недопустимость нарушений, связанных с направлением уведомлений о вызове в налоговый орган, содержащих требование представления документов, уточнения налоговых деклараций, устранении ошибок в налоговых декларациях (расчетах), не содержащих подробного описания основания вызова, вызов на заседание комиссии по легализации налоговой базы.

¹³ Доступ из справ.-прав. сист. «КонсультантПлюс».

¹⁴ См., например: постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 3 июля 2019 г. № Ф08-2925/2019 по делу № А53-8826/2018. Доступ из справ.-прав. сист. «КонсультантПлюс».

ца¹⁵. Подобное правило содержится и в п. 10 постановления Пленума Высшего арбитражного суда РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды»: факт нарушения контрагентом налогоплательщика его налоговых обязанностей сам по себе не является доказательством получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды. Налоговая выгода может быть признана необоснованной, если налоговым органом будет доказано, что налогоплательщик действовал без должной осмотрительности и осторожности и ему должно было быть известно о нарушениях, допущенных контрагентом, в частности в силу отношений взаимозависимости или аффилированности налогоплательщика с контрагентом.

Налоговая выгода может быть также признана необоснованной, если налоговым 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.

В виду вышеизложенного налоговая служба предлагает использовать налоговую оговорку о возмещении потерь (ст. 406.1 ГК РФ), видимо, именно ее считая наиболее перспективной, нежели оговорку о заверении об обстоятельствах (ст. 431.2 ГК РФ). Включение в договор соглашения об обстоятельстве, касающемся налоговой дисциплины в части НДС, по мнению ФНС России, позволит налогоплательщику:

а) взыскать с контрагента не примененный вычет НДС как имущественные потери на основании ст. 406.1 ГК РФ;

б) не доказывая наличие и размер убытков, опираться на факт наступления согласованного сторонами договора обстоятельства, а именно – сообщение налогового органа, в котором указано о неурегулировании для контрагента – поставщика налоговых разрывов в цепочке операций¹⁶.

¹⁵ См., например: постановление Европейского суда по правам человека от 22 января 2009 г. по делу «Булвес против Болгарии» (заявление № 3991/03). URL: <http://www.echr.ru/documents/doc/12065909/12065909-001.htm> (дата обращения: 25.10.2022).

¹⁶ См.: Налоговая оговорка в договоре : когда донесенные налоги возмещает контрагент. URL: <https://>

2. Если налогоплательщик оспорит решение налогового органа об отказе в праве применения налоговых вычетов НДС и решение будет в пользу налогоплательщика, то в случае, если ранее он получил возмещение потерь с контрагента, то произойдет двойное взыскание, неосновательное обогащение налогоплательщика. Также если контрагент, возместивший потери, в дальнейшем уплатит налог (сформирует источник для применения вычетов), то произойдет двойное поступление налога в бюджет. Бюджет неосновательно обогатится.

3. Налоговый орган устанавливает факт несформированного источника для вычетов НДС по программе АСК НДС-2, т. е. в ходе предпроверочного анализа, а не мероприятий налогового контроля. Следовательно, такие данные не должны признаваться надлежащими доказательствами¹⁷. Судебная практика подтверждает это. Так как налогово-процессуальное доказывание является стадией механизма налогового правоприменения, то использование сведений, полученных вне доказывания как элемента правоприменения, не может влечь юридических последствий. Информирование налоговым органом налогоплательщика о несформированном источнике вычета НДС у контрагента не является юридически обоснованным требованием налогового органа, так как оформлено не в ходе налогового правоприменения, не облечено в форму индивидуального налогово-правового акта.

Налоговые органы осуществляют контрольно-надзорную деятельность в налоговой сфере,

www.nalog.gov.ru/gn48/news/activities_fts (дата обращения: 20.10.2022).

¹⁷ Суды признают доказательства, полученные путем использования АИС «Налог-3», СУР АСК НДС-2, надлежащими лишь условно, выводы налогового органа о неправомерности заявленных вычетов НДС должны быть основаны не только на данных, содержащихся в указанных информационных ресурсах, но также на совокупности и взаимосвязи иных доказательств (первичной документации, данных налоговых деклараций, книг покупок и продаж, расчетных счетов, показаний свидетелей и т. д.). См., например: постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 29 сентября 2022 г. № А45-9624/2021, постановление Арбитражного суда Московского округа от 19 июня 2022 г. № Ф05-9037/22 по делу № А41-14498/2021, постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 17 ноября 2020 г. № Ф04-4801/20 по делу № А67-11580/2019. Доступ из справ.-прав. сист. «КонсультантПлюс».

так как эта деятельность имеет правоприменительный характер, осуществляется в налогово-процессуальной форме. Это правило часто используется судами при рассмотрении споров. Так, по одному из дел суд сделал вывод, что направление инспекцией ответчику писем не признается формой налогового контроля или отдельным видом проверки согласно действующему законодательству о налогах и сборах¹⁸. Налоговые органы как органы публичной власти функционируют в рамках общезапретительного типа правового регулирования. Их компетенция четко очерчивается, имеет определенные законом границы. Как указывал Конституционный Суд РФ, именно связанностью налоговых органов законом объясняется стремление законодателя к детальному урегулированию налоговых правоотношений¹⁹. Однако налоговые органы, направляя налогоплательщикам информационные письма о несформированном источнике вычета НДС, расширяют границы своих полномочий, уклоняются от осуществления налогового правоприменения, стремясь перевести налоговые отношения в гражданско-правовую плоскость. Очень верно оценил ситуацию с налоговой оговоркой в договоре Арбитражный суд Северо-Кавказского округа. Суд указал, что интерес истца не подлежит судебной защите, так как в рамках данного спора он, используя предмет спора и ответчика, стремится преодолеть претензии фискальных органов по отказу в возмещении НДС²⁰. Даже с учетом использования оговорки о возмещении потерь по ст. 406.1 ГК РФ судебная практика свидетельствует, что наличие налоговой оговорки не упростит получение с нерадивого контрагента соответствующих сумм. И тем более в текущих реалиях становления судебной практики по этому вопросу не приходится рассчитывать на досудебный порядок²¹. Однако данные споры перейдут из

разряда административного судопроизводства в экономическую юрисдикцию. В случае налоговых оговорок Д. В. Тютин считает, что законодателем созданы интересные договорные модели, которые потенциально могут породить «горизонтальные» налоговые споры²².

4. Манипулируя налоговыми оговорками, налоговые органы искажают правовое регулирование исчисления налоговой базы НДС. Согласно ст. 153 НК РФ налоговая база при реализации товаров (работ, услуг) определяется налогоплательщиком. Налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога на установленные налоговые вычеты (п. 1 ст. 171 НК РФ). Как видим, налоговые органы не наделены полномочиями вмешиваться в процесс определения налогоплательщиком налоговой базы НДС, в том числе путем рекомендаций уточнить налоговую декларацию, скорректировать налоговую базу, исключив заявленные налоговые вычеты, доплатить налог.

Налоговый орган осуществляет налоговый контроль, являющийся правоприменительной деятельностью, в правовых формах, дозволенных ему НК РФ. Применительно к вычетам НДС налоговый орган имеет право провести камеральную налоговую проверку и принять решение по ее результатам. Налогоплательщик, не согласный с этим решением, вправе обжаловать его и добиваться отмены. Данная процедура предусмотрена НК РФ. Иные манипуляции налогового органа, например налоговая оговорка, представляют собой попытку уклониться от налогового контроля в законно установленных формах, добиться фискального результата в обход законных процедур. С научно-теоретических позиций наблюдается создание налоговым органом фактических фискальных отношений возмещения налога контрагентом гражданско-правового договора в отсутствие финансово-правового регулирования. Такая ситуация недопустима на практике, что не отменяет права законодателя разработать соответствующее налогово-правовое регулирование. Но пока этого правового регулирования нет, налоговые органы не вправе выходить за пределы своей компетенции.

¹⁸ См.: постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 17 ноября 2020 г. № Ф04-4801/20 по делу № А67-11580/2019. Доступ из справ.-прав. сист. «КонсультантПлюс».

¹⁹ См.: постановление от 14 июля 2003 г. № 12-П. Доступ из справ.-прав. сист. «КонсультантПлюс».

²⁰ См.: постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 3 июля 2019 г. № Ф08-2925/2019 по делу № А53-8826/2018 (дело ООО «Торговый дом «Риф»»), Доступ из справ.-прав. сист. «КонсультантПлюс».

²¹ См.: Богданова О. Может ли налоговая оговорка защитить добросовестного налогоплательщика? // Ад-

вокатская газета. 2022. № 9.

²² Тютин Д. В. Налоговое право. Курс лекций. 9-е изд., перераб. и доп. Спец. для системы Гарант, 2021.

Библиографический список

Бацев В. В. Поведение налогоплательщика не пустой звук для нас // *Налоговед.* 2021. № 5.

Богданова О. Может ли налоговая оговорка защитить добросовестного налогоплательщика? // *Адвокатская газета.* 2022. № 9.

Бондаренко О. Налоговая оговорка : преимущества и недостатки. URL: <https://taxcom.ru/baza-znaniy/otchetnost/stati/nalogovaya-ogovorka-preimushchestva-i-nedoststki/> (дата обращения: 20.10.2022).

Гагаринова А. В. Налоговая оговорка в договоре : процессуальные преимущества и риски // *Вестник научной мысли.* 2021. № 6.

Галиехметов А. И. Налоговая оговорка в договоре : может ли она защитить от рисков доначислений налогов в случае недобросовестного поведения контрагента? URL: <https://www.pgplaw.ru/analytics-and-brochures/articles-comments-views/nalogovaya-ogovorka-v> (дата обращения: 20.10.2022).

Миннуллина К. А., Татарина Е. П. Квазикорпоративный договор как экстраординарный способ защиты прав кредиторов // *Имущественные отношения в РФ.* 2021. № 6.

Налоговая оговорка в договоре : когда доначисленные налоги возмещает контрагент. URL: https://www.nalog.gov.ru/rn48/news/activities_fts (дата обращения: 20.10.2022).

Сасов К. А. Польза и вред налоговой оговорки в договоре // *Адвокатская газета.* 2021. № 13.

Тютин Д. В. *Налоговое право. Курс лекций.* 9-е изд., перераб. и доп. Спец. для системы Гарант, 2021.

Цинделиани И. А., Безикова Е. В. Налоговая оговорка как инструмент конвергенции частного и публичного правового регулирования // *Вестник Томского государственного университета. Право.* 2022. № 43.

Центральный филиал Российского государственного университета правосудия (г. Воронеж)

Дементьев И. В., кандидат юридических наук, доцент, доцент кафедры гражданско-правовых дисциплин

E-mail: i.v.dementyev@rsuj.ru

Поступила в редакцию: 20.11.2022

Central Branch of Russian State University of Justice, Voronezh

Dementyev I. V., Candidate of Legal Sciences, Associate Professor of the Civil Law Disciplines Department

E-mail: i.v.dementyev@rsuj.ru

Received: 20.11.2022

К ВОПРОСУ О ВОЗМЕЩЕНИИ ИМУЩЕСТВЕННЫХ ПОТЕРЬ И УБЫТКОВ ПРИ КОНСТРУИРОВАНИИ В ДОГОВОР НАЛОГОВОЙ ОГОВОРКИ

Е. В. Безикова

Российский государственный университет правосудия

ON THE ISSUE OF COMPENSATION FOR PROPERTY LOSSES AND LOSSES DURING THE CONSTRUCTION OF A TAX CLAUSE IN THE CONTRACT

E. V. Bezikova

Russian State University of Justice

Аннотация: в статье на основе анализа правовых предписаний национального законодательства, правоприменительной и судебной практики рассмотрены финансовые и гражданско-правовые последствия при конструировании в договор налоговых оговорок, а также рассмотрены вопросы об обстоятельствах возмещения имущественных потерь, их размере, моменте возникновения. Представлены различия институтов возмещения имущественных потерь и убытков при использовании контрагентами сделки налоговых оговорок.

Ключевые слова: налоговая оговорка, имущественные потери, убытки, должная осмотрительность.

Abstract: based on the analysis of the legal prescriptions of national legislation, law enforcement and judicial practice, the financial and civil consequences of the construction of tax clauses in the contract are considered. The author considers the questions about the circumstances of compensation for property losses, their size, the moment of occurrence. The differences between the institutions of compensation for property losses and losses when using tax clauses by the counterparties of the transaction are presented.

Key words: tax clause, property losses, losses due diligence.

Включение в договор условия об обоюдном обязательстве соблюдать налоговое законодательство не противоречит общим началам гражданского законодательства. Конструируя налоговую оговорку в договоре, стороны подтверждают наличие собственных ресурсов для выполнения обязательств¹, проявляют должную осмотрительность²; включают в договор условие о добровольном согласии на открытость сведений в части несформированного источника доходов

для принятия сумм НДС к вычету, составляющих налоговую тайну³; гарантируют возмещение возникших у контрагента по сделке имущественных потерь вследствие несоблюдения налоговой оговорки при предъявлении претензий налоговых органов.

Согласно ст. 406.1 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ) стороны соглашения⁴ могут предусмотреть обязанность одной стороны возместить имущественные потери другой стороны, возникшие в случае наступления определенных в соглашении обстоятельств и не связанные с нарушением обязательств одной из сторон. Принцип свободы до-

¹ В письме ФНС России от 16 марта 2015 г. № ЕД-4-2/4124 налогоплательщикам рекомендуется проверять фактическое местонахождение не только офиса контрагента, но и его производственных, складских, торговых площадей.

² См.: п. 2 ст. 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ); О практике применения ст. 54.1 НК РФ : письмо ФНС России от 10 марта 2021 г. № БВ-4-7/3060@

© Безикова Е. В., 2023

³ См.: письмо ФНС России от 9 октября 2018 г. № ЕД-4-2/19656 ; письмо ФНС от 12 декабря 2019 г. № ЕД-4-2/25672@.

⁴ См.: постановление Пленума Верховного Суда РФ от 24 марта 2016 г. № 7 // Рос. газ. 2016. № 70.

говора позволяет детерминировать круг доказательств, подтверждающих факт наступления таких обстоятельств, а также порядок определения размера имущественных потерь.

Следует учитывать, что соглашение о возмещении потерь должно быть явным и недвусмысленным. В соответствии со ст. 431 ГК РФ в случае неясности того, что устанавливает соглашение сторон – взыскание денежных средств за понесенные потери или условия ответственности за неисполнение обязательства, положения ст. 406.1 ГК РФ не подлежат применению⁵.

Ключевое значение в свете темы настоящей статьи занимает вопрос о применении гражданско-правового института возмещения имущественных потерь, понесенных покупателем вследствие неурегулирования признаков несформированного источника по связанной цепочке хозяйственных операций для принятия к вычету сумм НДС.

При применении ст. 406.1 ГК РФ в предпринимательской деятельности и в судебной практике возникают вопросы о необходимости подтверждения имущественных потерь в случае определенных в договорах обстоятельств и доказывании одной из сторон договора, что эти потери действительно связаны с обстоятельствами, указанными в договоре.

Исходя из содержания п. 1 ст. 406.1 ГК РФ делаем вывод, что включение в условия заключенного договора положений, предусматривающих размер и специальный порядок определения имущественных потерь его стороны, не является формой злоупотребления гражданскими правами. При этом несогласованным и не влекущим правовых последствий будет рассматриваться условие без конкретизации величины потерь и процедуры их возмещения.

Абсолютно логичным является необходимость стороне, которая обратилась в суд с требованием о выплате соответствующего возмещения, представить доказательства, подтверждающие в действительности несение имущественных потерь (договоры, товарные и транспортные накладные, акты выполненных работ, счета-фактуры, платежные документы и др.), и наличие причинно-следственной связи между их возникновением и обстоятельствами, указанными в соглашении. Компенсация потерь до-

⁵ См.: п. 17 постановления Пленума Верховного Суда РФ от 24 марта 2016 г. № 7 // Рос. газ. 2016. № 70.

пускается, если будет доказано, что они уже понесены или с неизбежностью будут понесены в будущем.

К примеру, суд апелляционной инстанции⁶ указал, что ответчик доказательств несения или неизбежности несения расходов в будущем не представил, а наличие возможных потерь обосновывается ответчиком исключительно формальным указанием на возможные налоговые доначисления при полном подтверждении налоговых вычетов из бюджета, в связи с чем все доводы относительно налоговых рисков судом первой инстанции⁷ рассмотрены и обоснованно отклонены⁸.

Таким образом, можно сделать вывод, что момент возникновения имущественных потерь связан с моментом представления уточненной налоговой декларации и уплаты НДС (а также начисленной за просрочку пени) в бюджет бюджетной системы⁹.

Важно отметить, что отсутствие требований закона о включении налоговых оговорок в договор предопределяет невозможность принудительного внесения таких положений в соглашение. В случае заинтересованности субъектов хозяйственного оборота в налоговой оговорке, свои усилия им следует ориентировать на поиски компромиссного варианта текста договора, учитывающего интересы каждого. Подчеркнем, что «кампания по внедрению налоговых оговорок идет из центра» и на официальном сайте ФНС налоговые органы рекомендуют выработанную объединениями предприятий форму налоговой оговорки¹⁰.

Арбитражная практика складывается следующим образом. В случаях заявления требований по договору, заключенному с учетом предложенных («рекомендованных») положений налоговой оговорки, суды в основном признают право лиц

⁶ См.: постановление Пятнадцатого Арбитражного апелляционного суда от 14 июля 2021 г. по делу № А32-55527/2020 15АП-9554/202.

⁷ Решение Арбитражного суда Краснодарского края от 9 апреля 2021 г. по делу № А32-55527/2020.

⁸ См.: дело № Ф08-9488/2021 Арбитражного суда Северо-Кавказского округа.

⁹ См.: п. 1 ст. 54.1, ст. 169, п. 1 ст. 172, п. 1 ст. 252 НК РФ, пп. «б» п. 7, пп. «н» и «о» п. 15 письма ФНС России от 10 марта 2021 г. № БВ-4-7/3060@ «О практике применения ст. 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации»

¹⁰ См., например: <https://хартия-апк.радо.рус/формулы-dokumentov>

на возмещение имущественных потерь¹¹ (в том числе путем удержания сумм задолженности по договору¹² или посредством произведения зачета удовлетворенных требований по первоначальному и встречному иску) от наступления определенных в договоре обстоятельств (налоговых «разрывов» по НДС) и добровольного отказа покупателя от применения вычета по НДС; а вместе с тем и законность налоговой оговорки как гражданско-правового инструмента перераспределения предпринимательских рисков¹³, и кроме того, правомерность применения информационных писем в качестве доказательства, если данное условие подразумевается договором¹⁴.

Напротив, суды отказывают в требовании о возмещении имущественных потерь, если налоговая оговорка содержит право на возмещение потерь при наличии решения налогового органа о доначислении налогов, а стороны в качестве основания для возмещения вреда ссылаются в своих обоснованиях на информационные письма о выявленных налоговых «разрывах»¹⁵ (т. е. если форма оговорки отличная от «косвенно рекомендованной» ФНС России). Более того,

¹¹ См., например: постановление Арбитражного суда Центрального округа Калуги от 12 ноября 2021 г. № Ф10-3880/2021.

¹² См.: решение Арбитражного суда Московской области от 6 ноября 2019 г. по делу № А41-71148/2019, постановление Десятого арбитражного апелляционного суда от 5 февраля 2020 г. № 10АП-25011/2019, постановление Арбитражного суда Московского округа от 11 августа 2020 г. № Ф05-8197/2020.

¹³ См., например: решение Арбитражного суда Томской области от 7 февраля 2020 г. по делу № А67-11580/2019, постановление Седьмого Арбитражного апелляционного суда Томской области от 15 июля 2020 г. № 07АП-2717/2020, постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 17 ноября 2020 г. № Ф04-4801/2020.

¹⁴ См., например: решение Арбитражного суда Республики Татарстан от 25 февраля 2020 г. по делу № 65-23203/2020, постановление Арбитражного апелляционного суда г. Самары 24 июня 2021 г. № 11АП-5123/2021, постановление Арбитражного суда Поволжского округа г. Казани от 22 октября 2021 г. № Ф06-9213/2021.

¹⁵ См.: решение Арбитражного суда Воронежской области от 28 января 2021 г. по делу №А14-7450/2020 (далее постановление Девятнадцатого Арбитражного апелляционного суда № 19АП-1515/2021); решение Арбитражного суда Челябинской области от 15 марта 2021 г. по делу №А76-2776/2021 (далее постановление Восемнадцатого Арбитражного апелляционного суда от 15 июня 2021 г. № 18АП-6242/2021).

судами в качестве дополнительного аргумента отмечается непредоставление лицом согласия о раскрытии налоговой тайны в части сведений о расхождениях по НДС.

В соответствии с п. 4 ст. 406.1 ГК РФ сторона, возместившая потери, которые возникли в связи с неправомерными действиями третьего лица, имеет право требования к этому третьему лицу о возмещении убытков. В связи с этим возникает вопрос о различиях описанной конструкции возмещения имущественных потерь и использования контрагентами сделки института возмещения убытков по правилам ст. 15 и 393 ГК РФ в тех случаях, когда налоговым органом предъявляются претензии в виде доначисления покупателю налогов (штрафов, пени) в результате установления недобросовестных действий путем вынесения соответствующего ненормативного правового акта.

Ответственность по ст. 431.2 ГК РФ (возмещение убытков, причиненных недостоверностью заверений) наступает при условии, если лицо, предоставившее недостоверное заверение, исходило из того, что сторона договора будет полагаться на него, или имело разумные основания исходить из такого предположения. При этом лицо, предоставившее заведомо недостоверное заверение, не может в обоснование освобождения от ответственности ссылаться на то, что полагавшаяся на заверение сторона договора являлась неосмотрительной и сама не выявила его недостоверность¹⁶.

В отличие от возмещения убытков по правилам ст. 15 и 393 ГК РФ возмещение потерь согласно ст. 406.1 ГК РФ осуществляется вне зависимости от наличия нарушения (неисполнения или ненадлежащего исполнения) обязательства соответствующей стороной и независимо от причинной связи между поведением этой стороны и возникшим ущербом, вызванным наступлением определенных сторонами обстоятельств¹⁷.

Обязательство одной из сторон за счет собственных ресурсов покрыть имущественные потери другой стороны не является мерой гражданско-правовой ответственности, поэтому помещение соответствующей статьи в главу об

¹⁶ См.: п. 35 постановления Пленума Верховного Суда РФ от 25 декабря 2018 г. № 49.

¹⁷ См.: п. 15 постановления Пленума Верховного Суда РФ от 24 марта 2016 г. № 7.

ответственности достаточно условно. Сущностной чертой такой «компенсации» является ее «аксессуарный» характер, т. е. такое обязательство устанавливается как сопровождающее основное.

Несомненно, что в споре, основанном на ст. 406.1 ГК РФ, нормы ст. 15 и 431.2 ГК РФ не применимы. В предмет доказывания не входит факт нарушения законодательства о налогах и сборах и виновность конкретного лица в расхождениях по НДС. Нетрудно заметить, что разработанный вариант «сотрудничества» с бизнесом позволяет налоговому органу не обосновывать претензии (в том числе в части обоснованности доначислений) к налогоплательщику.

Кроме того, согласно позиции ФНС России¹⁸, в случае, если налогоплательщик не реализовал расходы и не применил вычет по НДС, он вправе требовать взыскания соответствующих сумм убытков с лиц, виновных в их причинении.

Из анализа формирующейся судебной практики по спорам о возмещении убытков¹⁹ (ст. 15, 431.2 ГК РФ) при нарушении предусмотренных соглашением «заверений» в ситуации доначисления НДС по сделке по решению налогового органа можно заключить следующее. Во-первых, в настоящее время суды в большинстве случаев удовлетворяют заявленные имущественные требования. Во-вторых, Верховный Суд РФ признает право истца на возмещение убытков, квалифицируя такое действие налогоплательщика в качестве законного и обоснованного²⁰. Вместе с тем Верховный Суд РФ не поддержал отказ судов в требовании о взыскании сумм НДС с подрядчика в качестве убытков в связи с проявлением истцом неосторожности при выборе контрагента при заключении договора, так как в силу п. 1 ст. 404 ГК РФ это могло служить лишь основанием для уменьшения судом размера ответственности должника. Полный отказ в возмещении убытков возможен, если при рассмотрении дела (в том числе с учетом результатов разрешения налогового спора) установлено, что обе стороны договора выступали участниками

по сути одного правонарушения, в связи с чем налогоплательщик-заказчик не является потерпевшим лицом в результате действий (бездействий) контрагента²¹. Фактически Верховный Суд РФ допускает субсидиарное применение отдельных норм гражданского законодательства при регулировании института налоговой выгоды.

Отход законодателя от общего правила исполнения обязанности по уплате налога налогоплательщиком свидетельствует о том, что интересы государства заключаются не в соблюдении налогоплательщиком правил исполнения обязанности (лично, самостоятельно, от своего имени и за счет своих собственных средств), а в факте уплаты налогового платежа в бюджет в полном объеме и в установленные сроки.

Подводя итог, можно заключить, что оправдана озабоченность субъектов предпринимательской деятельности потенциальным предоставлением гарантий от негативных последствий функционирования института налоговой оговорки, а именно – перекладыванием обязанности по уплате налога на обладающих материальным ресурсом контрагентов посредством неверного определения выгодоприобретателя в рамках сделки.

Библиографический список

О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации : письмо ФНС России от 10 марта 2021 г. № БВ-4-7/3060@. Доступ из справ.-прав. сист. «КонсультантПлюс».

Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 24 марта 2016 г. № 7 // Российская газета. 2016. № 70.

Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 25 декабря 2018 г. № 49. Доступ из справ.-прав. сист. «КонсультантПлюс».

Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа № Ф08-2428/2017 от 5 июня 2017 г. по делу № А53-22858/2016. Доступ из справ.-прав. сист. «КонсультантПлюс».

Определение Верховного Суда РФ от 28 сентября 2017 г. № 308-ЭС17-13430 по делу № А53-22858/2016. Доступ из справ.-прав. сист. «КонсультантПлюс».

Определение Верховного Суда РФ от 9 сентября 2021 г. № 302-ЭС21-5294 по делу № А33-3832/2019. Доступ из справ.-прав. сист. «КонсультантПлюс».

¹⁸ См.: п. 18 письма ФНС России от 10 марта 2021 г. № БВ-4-7/3060@.

¹⁹ См., например: постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа № Ф08-2428/2017 от 5 июня 2017 г. по делу № А53-22858/2016.

²⁰ См., например: определение Верховного Суда РФ от 28 сентября 2017 г. № 308-ЭС17-13430 по делу № А53-22858/2016.

²¹ См.: Определение Верховного Суда РФ от 9 сентября 2021 г. № 302-ЭС21-5294 по делу № А33-3832/2019.

Е. В. БЕЗИКОВА

К ВОПРОСУ О ВОЗМЕЩЕНИИ ИМУЩЕСТВЕННЫХ ПОТЕРЬ И УБЫТКОВ ПРИ КОНСТРУИРОВАНИИ В ДОГОВОР...

Российский государственный университет
правосудия

Безикова Е. В., кандидат юридических наук,
доцент кафедры финансового права
E-mail: kathy_bezikova@mail.ru

Поступила в редакцию: 02.10.2022

Russian State University of Justice

Bezikova E. V., Candidate of Legal Sciences, As-
sociate Professor of Financial Law Department
E-mail: kathy_bezikova@mail.ru

Received: 02.10.2022

УМЕСТНА ЛИ КАТЕГОРИЯ «ЗЛОУПОТРЕБЛЕНИЕ» В НАЛОГОВОМ ПРАВЕ?

Е. Е. Смолицкая

Воронежский государственный университет

IS THE CATEGORY OF “ABUSE” APPROPRIATE IN TAX LAW?

E. E. Smolitskaya

Voronezh State University

Аннотация: в статье исследованы различные виды злоупотребления правом в налоговой сфере. Показано, каким образом суды до введения ст. 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации самостоятельно использовали институт злоупотребления правом без ссылки на законодательство и как используют данную категорию в настоящее время. Разграничены категории «злоупотребление правом» и «правонарушение» применительно к налоговой сфере. Аргументирована позиция автора, согласно которой институт злоупотребления правом востребован в налоговом праве и является межотраслевым.

Ключевые слова: налоговое право, налоговые споры, злоупотребление правом, межотраслевой институт.

Abstract: in this article the author investigates various types of abusing rights in the field of taxation. The research describes the way of the legal institution of the abusing rights application before triggering Article 54.1 of The Russian Tax Code and at the present time. The article makes a distinction between concepts: «abusing rights» and «violation». It is proved that the legal institution of the abusing rights is interdisciplinary and it is required in tax disputes.

Key words: tax law, abuse of the right, tax disputes, abusing rights, interdisciplinary legal institution.

В российском налоговом законодательстве категория «злоупотребление правом» официально не закреплена. Однако она встречается в судебной практике по налоговым спорам, причем, как уже показало время, она не исчезла из практики и после введения в действие ст. 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ), которая претендовала на то, чтобы избавить правоприменителя от необходимости обращения к оценочным категориям.

Рассмотрим теоретические положения, а также эволюцию практических подходов по заявленному вопросу.

В правовой науке злоупотребление понимается как использование субъективного права в противоречии с его назначением или общими принципами права, а в качестве одного из его признаков указывается причинение вреда от-

дельным субъектам или обществу в целом¹. В юридической литературе признается, что злоупотребление встречается в отношениях, регулируемых различными отраслями права².

В налоговой практике злоупотребление встречается довольно часто и в большинстве случаев оказывается связанным со злоупотреблением гражданскими правами. При этом гражданское законодательство и соответствующая доктрина хорошо раскрывают данный институт, в отличие от налогового законодательства, в котором понятие злоупотребления прямо не используется, и налогово-правовой доктрины, в которой категория злоупотребления оценивается неоднозначно и встречаются даже попытки исключить ее из научного обихода.

Тем не менее, категория злоупотребления систематически упоминается как в судебной

¹ См.: Морозова Л. А. Теория государства и права : учебник. М., 2010. С. 307.

² См.: Там же.

практике по налоговым спорам, так и в документах Федеральной налоговой службы РФ, что вновь возвращает исследователей к вопросу о том, уместна ли данная категория в налоговом праве.

Категория злоупотребления правом определяется в ст. 10 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ) как осуществление гражданских прав исключительно с намерением причинить вред другому лицу, действия в обход закона с противоправной целью, а также иное заведомо недобросовестное осуществление гражданских прав. Злоупотребление запрещено, а в качестве его последствия закреплен отказ в защите субъективного права либо иные предусмотренные законом меры, а также возмещение убытков.

Отметим, что в формулировке ст. 10 ГК РФ заведомая недобросовестность позиционируется как признак злоупотребления правом.

В налоговой сфере категория злоупотребления чаще всего используется для того, чтобы дать правовую оценку попыткам налогоплательщика снизить налоговую нагрузку путем искажения налоговых отношений. Иногда категория злоупотребления применяется также к действиям налоговых органов.

Д. В. Винницкий выделяет два типа злоупотреблений в сфере налогообложения: 1) злоупотребление субъективными правами, вытекающими из положений частного права, направленное на обход предписаний налогового права; 2) злоупотребление собственно субъективными налоговыми правами³.

Обращаясь к судебной практике, можно подробнее раскрыть данные типы злоупотребления.

1. Злоупотребление субъективными частными правами чаще всего встречается с следующих формах:

– преднамеренное усложнение хозяйственных связей налогоплательщика, заключение лишних договоров и т. п., чтобы получить из бюджета вычет по НДС и, номинально увеличив свои расходы по фиктивным договорам, снизить размер налога на прибыль⁴;

³ См.: Винницкий Д. В. Принцип добросовестности и злоупотребление правом в сфере налогообложения // Право и экономика. 2003. № 1. С. 59–64.

⁴ См.: Постановление Арбитражного суда Московского округа от 15 сентября 2020 г. № Ф05-13306/2020 по делу № А40-34839/2019; определение Верховного Суда

– создание одним владельцем бизнеса нескольких юридических лиц для рассредоточения между ними выручки и персонала и применения каждым из них специальных налоговых режимов (схема «дробление бизнеса»)⁵.

Как право на заключение договоров, так и право на учреждение юридических лиц – это субъективные гражданские права, имеющие сугубо частноправовой характер, но используются они в данных примерах именно для уклонения от налогов, а значит, можно говорить о злоупотреблении налогоплательщиком своими частными правами.

2. Примерами злоупотребления субъективными налоговыми правами выступают:

– уклонение налогоплательщика от получения материалов налоговой проверки;

– использование права на возврат излишне уплаченного налога для легализации через бюджет доходов, полученных преступным путем (нелегально полученные средства умышленно перечисляются в бюджет под видом налога, образуя переплату, затем оформляется возврат по ст. 78 НК РФ, и далее полученные от государства деньги могут свободно перечисляться куда угодно)⁶.

Злоупотребление субъективными налоговыми правами возможно и со стороны налоговых органов (права которых закреплены в ст. 31 НК РФ), но в судебной практике такие дела встречаются нечасто, еще реже удается установить соответствующие факты⁷.

Классическое правило, согласно которому злоупотребление правом влечет отказ в защите именно того субъективного права, которым злоупотребил субъект, в налоговой сфере зачастую видоизменяется. Отказ в защите субъективного налогового права (например, права на вычет по НДС или права на уменьшение нало-

РФ от 19 мая 2021 г. № 309-ЭС20-23981 по делу № А76-46624/2019. Доступ из справ.-прав. сист. «КонсультантПлюс».

⁵ См.: Определение Верховного Суда РФ от 2 сентября 2019 г. № 305-ЭС19-9789 по делу № А41-48348/2017. Доступ из справ.-прав. сист. «КонсультантПлюс».

⁶ См.: Постановление Арбитражного суда Московского округа от 11 ноября 2020 г. по делу № А40-206070/2019. Доступ из справ.-прав. сист. «КонсультантПлюс».

⁷ См.: Определение Верховного Суда РФ от 2 июля 2021 г. № 305-ЭС21-10647 по делу № А40-313524/2019. Доступ из справ.-прав. сист. «КонсультантПлюс».

говой базы по налогу на прибыль) может аргументироваться судом как со ссылкой на злоупотребление гражданскими правами, так и со ссылкой на злоупотребление налоговыми правами.

Долгое время суды, встречаясь со злоупотреблениями в налоговой сфере, испытывали трудности при вынесении решений, поскольку формально нормы НК РФ при создании налоговых схем не нарушались, «антиуклонительные» нормы в налоговом законодательстве отсутствовали, а положения ст. 10 ГК РФ в налоговых спорах неприменимы в силу запрета ч. 3 ст. 2 ГК РФ.

Интересно, что в этих условиях суды порой самостоятельно формулировали правила о недопустимости злоупотребления.

Например, суд, установив факты злоупотребления правами при оформлении документов, указывал, что это «влечет судебный отказ в защите указанных прав»⁸. В другом деле суд заключил, что налогоплательщик, использующий право на возмещение НДС в противоречии с его назначением, т. е. злоупотребляющий им, не может рассчитывать на такую же судебную защиту этого права, как добросовестный налогоплательщик⁹. Сейчас, оглядываясь назад, на этих примерах интересно наблюдать, как реальный смысл института злоупотребления правом выкристаллизовывался в судебной практике по налоговым спорам в условиях отсутствия правовой регламентации. Это подчеркивает, с одной стороны, реальную востребованность данного института в налоговой сфере, а с другой стороны – его межотраслевой характер, объективно существующий независимо от решений законодателя.

Тем не менее, в отсутствие «антиуклонительной нормы» в НК РФ ссылки на злоупотребление правом с позиций позитивизма и формальной логики не влекли правовых последствий, а потому использование института злоупотребления неизменно дополнялось судебными доктринами, выработанными в определении Конституционного Суда России от 25 июля 2001 г. № 138-

⁸ См.: Постановление ФАС Московского округа от 19 октября 2012 г. по делу № А41-27496/11. Доступ из справ.-прав. сист. «КонсультантПлюс».

⁹ См.: Постановление ФАС Московского округа от 14 августа 2013 г. по делу № А41-26566/08. Доступ из справ.-прав. сист. «КонсультантПлюс».

О¹⁰, одним из первых затронувшем проблемы добросовестности и злоупотребления, и в постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды».

Это вызывало жесткую критику¹¹, поскольку судебные доктрины содержали оценочные категории, не были закреплены законодательно, чем нарушали ст. 55 Конституции России, согласно которой ограничение прав допускается только на основании федерального закона.

Ряд ученых предлагали закрепить институт злоупотребления правом в НК РФ¹², чтобы можно было при вынесении судебных решений ссылаться на закон, и мы были солидарны с этим предложением¹³.

В августе 2017 г. в НК РФ была введена ст. 54.1, в которой была предпринята осознанная попытка уйти от оценочных категорий «добросовестность», «необоснованная налоговая выгода», «должная осмотрительность при выборе контрагента» и т. д. Тем не менее, практики и ученые почти сразу охарактеризовали эту статью как попытку законодательно урегулировать вопрос злоупотреблений в налоговой сфере¹⁴.

Несмотря на то, что ст. 54.1 НК РФ избегает термина «злоупотребление», системное толкование ее положений действительно позволяет утверждать, что ее нормы фактически направ-

¹⁰ См.: Определение Конституционного Суда РФ от 25 июля 2001 г. № 138-О «По ходатайству Министерства Российской Федерации по налогам и сборам о разъяснении Постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 12 октября 1998 года по делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2002. № 2.

¹¹ См., например: *Сасов К. А.* Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации по налогообложению / под ред. С. Г. Пепеляева. М., 2008. С. 190.

¹² См., например: *Нагорная Э. Н.* Указ. соч. 528 с.; *Цикунов Е. А.* Указ. соч. 26 с.

¹³ См.: *Смолицкая Е. Е.* Гражданско-правовые институты, понятия и термины в налоговом праве. М., 2018. С. 124.

¹⁴ См.: Письмо ФНС России от 31 октября 2017 г. № ЕД-4-9/22123@ «О рекомендациях по применению положений статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации». Доступ из справ.-прав. сист. «КонсультантПлюс»; *Адушкина А. С.* Необоснованная налоговая выгода после введения статьи 54.1 НК РФ // *Налоги и финансы.* 2019. № 2. С. 42–47.

лены на противодействие злоупотреблениям и являются «антиуклонительными».

В науке дискуссионным является вопрос о том, целесообразно ли использовать в налоговом правоприменении институт злоупотребления правом. Одни ученые видят смысла в использовании указанного института¹⁵, другие – высказываются неодобрительно¹⁶.

Мы солидарны с теми авторами, которые утверждают, что институт злоупотребления правом уместен в налоговом правоприменении и является межотраслевым¹⁷.

Во-первых, в пользу межотраслевого характера института злоупотребления правом свидетельствует ч. 3 ст. 17 Конституции России: «Осуществление прав и свобод человека и гражданина не должно нарушать права и свободы других лиц», – которая распространяется на все сферы общественных отношений.

Во-вторых, злоупотребление правом по сути своей может иметь место в любой сфере, где есть субъективные права. Об этом свидетельствует ряд примеров: уголовное право закрепляет составы преступлений, связанных со злоупотреблением полномочиями (ст. 202, 285 Уголовного кодекса Российской Федерации), семейному

праву известно злоупотребление родительскими правами (ст. 56, 69, 141 Семейного кодекса Российской Федерации), избирательному законодательству – злоупотребление правом на проведение предвыборной агитации, благотворительной деятельности в ходе избирательной кампании и т. д. Категория «злоупотребление» также активно используется в антимонопольном законодательстве, в отраслях процессуального права.

В налоговой сфере феномен злоупотребления правом также объективно существует.

Показательна в этом плане мысль, сформулированная Арбитражным судом Московского округа в 2020 г. (т. е. уже после введения ст. 54.1 НК РФ): «Действующим законодательством установлен запрет на злоупотребление субъективными правами в любой сфере общественной жизни, в том числе в налоговых правоотношениях, с чем связаны неблагоприятные последствия и ответственность в сфере налоговых правоотношений»¹⁸.

В-третьих, возможность применения института злоупотребления правом в публичных отношениях была официально признана в постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда от 14 марта 2014 г. № 16 «О свободе договора и ее пределах». В п. 8 данного документа говорится о последствиях злоупотребления в виде отказа в защите права полностью или частично либо применения иных мер, предусмотренных законом, а затем уточняется: «При этом возможны ситуации, когда злоупотребление правом допущено обеими сторонами договора, недобросовестно воспользовавшимися свободой определения договорных условий в нарушение охраняемых законом интересов третьих лиц *или публичных интересов* (курсив наш. – Е. С.)».

В-четвертых, институт злоупотребления правом используется и в актах Конституционного Суда России, посвященных налоговым вопросам. Один из первых таких актов – это определение от 25 июля 2001 г. № 138-О¹⁹, которое не

¹⁵ См.: Винницкий Д. В. Указ. соч. ; Мугдусян А. В. К вопросу о злоупотреблении правом в налоговых правоотношениях // Вопросы российской юстиции. 2019. № 3. С. 548–560 ; Нагорная Э. Н. Налоговые споры : оценка доказательств в суде. М., 2009. 528 с. ; Рябов А. А. Злоупотребление гражданским правом : его значение для налоговых отношений и место в системе межотраслевого взаимодействия // Финансовое право. 2012. № 6. С. 24–27 ; Цикунов Е. А. Злоупотребление правом в сфере налогов и сборов : автореф. дис. канд. юрид. наук. М., 2006. 26 с. и др.

¹⁶ См.: Князева О. Н. Злоупотребление правом как основание принуждения в налоговом праве // Налоги и финансовое право. 2011. № 12. С. 278–285 ; Овсянников С. В. Есть ли место категории добросовестности в налоговом праве? // Арбитражные споры. 2004. № 3 (27). С. 83–84 ; Радченко С. Д. Злоупотребление правом в налоговых отношениях // Юрист. 2005. № 10. С. 22–26 ; Савсерис С. В. Категория «недобросовестность» в налоговом праве. М., 2007. 191 с. ; Сасов К. А. Указ. соч. С. 179–180.

¹⁷ См.: Демин А. В. Неопределенность в налоговом праве и правовые средства ее преодоления. М., 2013. С. 113 ; Нагорная Э. Н. Указ. соч. ; Рябов А. А. Указ. соч. ; Стрельников В. В. О категориях «добросовестность» и «злоупотребление правом» применительно к налоговым правоотношениям // Трибуна молодых ученых. Вып. 8. Воронеж : Изд-во Воронеж. ун-та, 2005. С. 233–244 ; Цикунов Е. А. Указ. соч. и др.

¹⁸ См.: Постановление Арбитражного суда Московского округа от 15 сентября 2020 г. № Ф05-13306/2020 по делу № А40-34839/2019. Доступ из справ.-прав. сист. «КонсультантПлюс».

¹⁹ См.: Определение Конституционного Суда РФ от 25 июля 2001 г. № 138-О «По ходатайству Министерства Российской Федерации по налогам и сборам о разъяснении Постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 12 октября 1998 года по делу о про-

только ввело в налоговую сферу презумпцию добросовестности, но и охарактеризовало действия налогоплательщика, преднамеренно выбирающего неплатежеспособные банки, как злоупотребление правом. Суды до сих пор в своих решениях систематически ссылаются на это определение.

Тем не менее, О. Н. Князева, выступая против использования категории «злоупотребление» в налоговых отношениях, настаивает на том, что злоупотребление, повлекшее несоблюдение предписаний налогового права, необходимо квалифицировать как налоговое правонарушение²⁰. Мы не можем согласиться с данной позицией, поскольку не всегда деяния налогоплательщика, злоупотребляющего правами, образуют состав налогового правонарушения. На практике встречаются споры, суть которых сводится к вопросу о защите права налогоплательщика на возврат излишне уплаченного налога, а о правонарушении вопрос даже не ставится.

Например, суд может отказать налогоплательщику в осуществлении зачета (возврата) переплаты по НДС, если установит злоупотребление при оформлении соответствующих документов²¹. Подчеркнем: суд в таком случае только отказывает налогоплательщику в защите его права, а не применяет к нему меры налоговой ответственности. Налог уплачен полностью, недоимка отсутствует. Состава налогового правонарушения в деяниях налогоплательщика нет, а злоупотребление с целью получить возврат налога – есть.

Приведем более новый и нестандартный пример.

Организация, участвуя в легализации доходов, полученных преступным путем, перечислила в бюджет крупную сумму в счет уплаты налогов, чем создала себе переплату, и потребовала возврата из бюджета излишне уплаченной суммы налога, что давало бы ей возможность

верке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2002. № 2.

²⁰ См.: Князева О. Н. Злоупотребление правом как основание принуждения в налоговом праве // Налоги и финансовое право. 2011. № 12. С. 278–285.

²¹ См.: Постановление ФАС Московского округа от 19 октября 2012 г. по делу № А41-27496/11. Доступ из справ.-прав. сист. «КонсультантПлюс».

легализовать соответствующую денежную сумму. Суд счел такие действия злоупотреблением правом и отказал в праве на возврат налога²².

В данном деле не шло речи о налоговом правонарушении, а только было отказано в защите субъективного права. Именно так работает институт злоупотребления правом в его классическом смысле.

Конечно, мы не можем отрицать, что споров о возврате излишне уплаченного налога со злоупотреблениями не так много, и чаще всего злоупотребления налогоплательщиков приводят именно к *занижению* налоговых сумм, что соответствует признакам налогового правонарушения, предусмотренного п. 3 ст. 122 НК РФ и влечет налоговую ответственность. Тем не менее, это совершенно не означает, что злоупотребление в налоговой сфере тождественно понятию налогового правонарушения. Такие грубые обобщения противоречат законам логики, подчеркивают ситуации, где злоупотребление есть, а состава правонарушения нет, и в конечном счете в науке недопустимы.

Поскольку имущественные отношения сегодня весьма усложнены, особенно на стыке гражданского и налогового права, отказ от использования понятия «злоупотребление» и стремление ограничиться лишь использованием категории «правонарушение» грозит несправедливыми решениями в пограничных ситуациях.

Особенно востребована категория злоупотребления правом в тех делах, где гражданско-правовые и налогово-правовые аспекты наиболее тесно переплетены.

Таким образом, мы считаем злоупотребление правом межотраслевым институтом, который может применяться в налоговых отношениях.

Библиографический список

Определение Конституционного Суда РФ от 25 июля 2001 г. № 138-О «По ходатайству Министерства Российской Федерации по налогам и сборам о разъяснении Постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 12 октября 1998 года по делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Россий-

²² См.: Постановление Арбитражного суда Московского округа от 11 ноября 2020 г. по делу № А40-206070/2019. Доступ из справ.-прав. сист. «КонсультантПлюс».

ской Федерации» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2002. № 2.

Определение Верховного Суда РФ от 2 сентября 2019 г. № 305-ЭС19-9789 по делу № А41-48348/2017. Доступ из справ.-прав. сист. «КонсультантПлюс».

Определение Верховного Суда РФ от 19 мая 2021 г. № 309-ЭС20-23981 по делу № А76-46624/2019. Доступ из справ.-прав. сист. «КонсультантПлюс».

Определение Верховного Суда РФ от 2 июля 2021 г. № 305-ЭС21-10647 по делу № А40-313524/2019. Доступ из справ.-прав. сист. «КонсультантПлюс».

Постановление ФАС Московского округа от 19 октября 2012 г. по делу № А41-27496/11. Доступ из справ.-прав. сист. «КонсультантПлюс».

Постановление ФАС Московского округа от 14 августа 2013 г. по делу № А41-26566/08. Доступ из справ.-прав. сист. «КонсультантПлюс».

Постановление Арбитражного суда Московского округа от 15 сентября 2020 г. № Ф05-13306/2020 по делу № А40-34839/2019. Доступ из справ.-прав. сист. «КонсультантПлюс».

Постановление Арбитражного суда Московского округа от 11 ноября 2020 г. по делу № А40-206070/2019. Доступ из справ.-прав. сист. «КонсультантПлюс».

Адушкина А. С. Необоснованная налоговая выгода после введения статьи 54.1 НК РФ // *Налоги и финансы*. 2019. № 2. С. 42–47.

Винницкий Д. В. Принцип добросовестности и злоупотребление правом в сфере налогообложения // *Право и экономика*. 2003. № 1. С. 59–64.

Демин А. В. Неопределенность в налоговом праве и правовые средства ее преодоления : монография. М. : РИОР : Инфра-М, 2013. 246 с.

Князева О. Н. Злоупотребление правом как основание принуждения в налоговом праве // *Налоги и финансовое право*. 2011. № 12. С. 278–285.

Морозова Л. А. Теория государства и права : учебник. 4-е изд., перераб. и доп. М. : Эксмо, 2010. 414 с.

Мугдусян А. В. К вопросу о злоупотреблении правом в налоговых правоотношениях // *Вопросы российской юстиции*. 2019. № 3. С. 548–560.

Нагорная Э. Н. Налоговые споры : оценка доказательств в суде. М., 2009. – 528 с.

Овсянников С. В. Есть ли место категории добросовестности в налоговом праве? // *Арбитражные споры*. 2004. № 3 (27). С. 77–84.

О рекомендациях по применению положений статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации: письмо ФНС России от 31 октября 2017 г. № ЕД-4-9/22123@. Доступ из справ.-прав. сист. «КонсультантПлюс».

Радченко С. Д. Злоупотребление правом в налоговых отношениях // *Юрист*. 2005. № 10. С. 22–26.

Рябов А. А. Злоупотребление гражданским правом : его значение для налоговых отношений и место в системе межотраслевого взаимодействия // *Финансовое право*. 2012. № 6. С. 24–27.

Савсерис С. В. Категория «недобросовестность» в налоговом праве. М. : Статут, 2007. 191 с.

Сасов К. А. Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации по налогообложению / под ред. С. Г. Пепеляева. М. : Волтерс Клувер, 2008. 320 с.

Смолицкая Е. Е. Гражданско-правовые институты, понятия и термины в налоговом праве : монография. М. : ПРОСПЕКТ, 2018. 176 с.

Стрельников В. В. О категориях «добросовестность» и «злоупотребление правом» применительно к налоговым правоотношениям // *Трибуна молодых ученых*. Вып. 8. Воронеж : Изд-во Воронеж. ун-та, 2005. С. 233–244.

Цикунов Е. А. Злоупотребление правом в сфере налогов и сборов : автореф. дис канд. юрид. наук. М., 2006. 26 с.

Воронежский государственный университет
Смолицкая Е. Е., кандидат юридических наук,
старший преподаватель кафедры финансового права

E-mail: amylera@yandex.ru

Поступила в редакцию: 01.12.2022

Voronezh State University
Smolitskaya E. E., Candidate of Legal Sciences,
Senior Lecturer of Financial Law Department
E-mail: amylera@yandex.ru

Received: 01.12.2022

НАЛОГОВЫЙ КОМПЛАЕНС КАК НАПРАВЛЕНИЕ РАЗВИТИЯ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ

И. О. Антропцева

*Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте
Российской Федерации, Институт государственной службы и менеджмента
Высшей школы права*

TAX COMPLIANCE AS A WAY OF THE DEVELOPMENT OF THE TAX CONTROL

I. O. Anrtoptseva

*Russian Academy of National Economy and Public Administration under the President
of the Russian Federation, Institute of Public Administration and Management
of Higher School of Law*

Аннотация: в статье рассмотрены направления использования налогового комплаенса как инструмента позитивного воздействия на налогоплательщика с целью стимулирования правомерного поведения, а не как источника для выявления налоговых правонарушений и привлечения к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах. Налоговый комплаенс способен стать эффективным инструментом при его внедрении и применении не только в рамках создания специальных подразделений налогоплательщиками, но и законодательными органами власти, налоговыми органами. В рамках направленности функционирования налоговых органов в условиях внедрения клиентоориентированного подхода автором предлагается совершенствовать методы выстраивания взаимодействия между налоговым органом и налогоплательщиком как между профессиональным консультантом, оказывающим качественную помощь в применении налогового законодательства, и клиентом.

Ключевые слова: налоговый комплаенс, правомерное поведение, налоговый контроль, налогоплательщик.

Abstract: the article considers the directions of using tax compliance as a direction of positive impact on the taxpayer in order to encourage lawful behavior of the taxpayer, rather than a tool for detecting tax offenses and bringing to responsibility for violation of legislation on taxes and fees. Tax compliance is capable of becoming an effective tool when implemented and applied not only as part of the creation of special department by taxpayers, but also by the legislative authorities and tax authorities. The author proposes to improve the methods of organization of interaction between the tax authority and the taxpayer as between a professional consultant providing quality assistance in the application of tax legislation, and the client, which will reflect the focus of the tax authorities in the implementation of client-oriented approach.

Key words: tax compliance, lawful behavior, tax control, taxpayer.

В публичном управлении государство постепенно внедряет инструменты, которые ранее использовались только в частном бизнесе, что непосредственно связано с необходимостью предупреждать совершение правонарушений и исключать причинение вреда государству и

обществу. Одним из таких инструментов является комплаенс, использование которого связано с реализацией риск-ориентированного подхода.

Предупреждение нарушения действующего законодательства возможно достигать двумя способами – позитивным и негативным. Негативный способ реализуется посредством принятия норм, устанавливающих ответственность

за совершение правонарушения, т. е. обеспечивается за счет возникновения угрозы претерпеть неблагоприятные последствия, что стимулирует правомерное поведение. Позитивный способ реализуется посредством поощрения правомерного поведения, соблюдения норм действующего законодательства. При этом необходимо обратить внимание, что для предотвращения нарушения норм права необходимо выяснять и анализировать причины их возникновения.

Законодательство о налогах и сборах является одним из наиболее сложных для применения налогоплательщиками, т. е. одной из причин его нарушения становится не умысел уменьшения налогооблагаемой базы или уклонения от уплаты налогов, а отсутствие необходимых знаний законодательства о налогах и сборах и навыка его применения, экономия на расходах на оказание квалифицированной юридической помощи, бухгалтерских услуг. Кроме того, Налоговый кодекс Российской Федерации – один из тех нормативно-правовых актов, в который регулярно вносятся изменения, что влечет отсутствие сформировавшейся правоприменительной практики и вызывает вопросы в части толкования новых норм.

В рамках статьи предлагается рассмотреть комплаенс как одно из направлений развития налогового контроля, используемого налоговыми органами и направленного именно на предотвращение нарушения законодательства о налогах и сборах как способа позитивного воздействия на поведение налогоплательщика путем предоставления ему необходимых квалифицированных консультаций и рекомендаций по исчислению и уплате обязательных платежей в бюджет.

К исследованию вопроса налогового комплаенса ученые-правоведы обращались неоднократно. Наличие множественности подходов к определению самого понятия и его содержания обусловлено тем, что на законодательном уровне термин «комплаенс» не закреплен. В настоящее время можно выделить следующие точки зрения, существующие в науке:

– функция органов управления, направленная на обеспечение соблюдения налогового законодательства¹;

¹ См.: Гончаренко Л. И., Вишневецкая Н. Г. Налоговый контроль применения трансфертных цен крупнейшими налогоплательщиками : актуальны ли изменения

– процесс соблюдения налогового законодательства²;

– система предупреждения нарушений налогового законодательства и управления налоговыми рисками³;

– поведение налогоплательщика в соответствии с налоговым законодательством⁴.

При этом, как правило, все точки зрения объединяет указание на цель комплаенса, т. е. предупреждение нарушения законодательства о налогах и сборах и обеспечение его соблюдения.

Таким образом, можно сделать вывод, что налоговый комплаенс – многоаспектное понятие, включающее комплекс мер, целью проведения которых является обеспечение соблюдения законодательства о налогах и сборах, снижение налоговых рисков, а в идеальном варианте – их исключении как для налогоплательщика, так и для налоговых органов, выражающееся в обеспечении правомерного поведения объекта контроля.

В науке выделяют два вида комплаенса: внутренний⁵, либо осуществляемый на микроуровне⁶, т. е. внутри объекта контроля, и внешний⁷, либо осуществляемый на макроуровне⁸, т. е. налоговыми органами. Представляется, что в рамках превентивной функции налогового кон-

правил? // Экономика. Налоги. Право. 2015. № 2. С. 112–119; Кириллова О. С., Петриченко С. М. Налоговые риски как объект финансового контроллинга организаций // Наука и общество. 2015. № 3. С. 66–71.

² См.: Коростелкин М. М. Налоговый комплаенс как система подтверждения достоверности расчета налоговых обязательств // Управленческий учет. 2014. № 11. С. 60; Халезова К. А. Налоговый комплаенс как способ обеспечения налоговой безопасности предприятия // Технология текстильной промышленности. 2016. № 2. С. 28.

³ См.: Овчарова Е. В. Налоговый комплаенс в России : проблемы соотношения мер административного принуждения и стимулирования // Право. Журнал Высшей школы экономики. 2019. № 1. С. 89–111.

⁴ См.: Миронова О. А., Ханафеев Ф. Ф. Налоговый разрыв : проблемы определения и урегулирования // Вопросы региональной экономики. 2016. № 2 (27). С. 112–115.

⁵ См.: Цареградская Ю. К. Налоговый комплаенс : подходы к пониманию // Lex Russica (Русский закон). 2021. № 74 (12). С. 68.

⁶ См.: Алеников А. С. Инструментарий налогового комплаенса и его использование при реформировании налоговой системы России // Экономика устойчивого развития. 2014. № 2 (18). С. 10

⁷ См.: Цареградская Ю. К. Указ. соч.

⁸ См.: Алеников А. С. Указ. соч.

троля следует рассматривать налоговый комплаенс в трех направлениях по выстраиваемому уровню взаимодействия между субъектом и объектом контроля, а именно:

– в рамках деятельности уполномоченных органов власти;

– между органами налогового контроля и налогоплательщиками и плательщиками сборов;

- внутри объекта налогового контроля.

Основываясь на выделенных направлениях реализации комплаенса, рассмотрим, какие риски возникают и каким образом возможно их минимизировать либо исключить.

1. Налоговый комплаенс в рамках деятельности уполномоченных органов.

Представляется целесообразным в качестве уполномоченных органов рассматривать органы законодательной власти, уполномоченные принимать нормы, регулирующие налоговые правоотношения. Ключевыми факторами формирования единой правоприменительной практики являются четкость, ясность и однозначность толкования нормы права, отсутствие противоречий между нормами права и пробелов, поскольку в противном случае возникает риск возникновения нарушения. Правомерное поведение налогоплательщика напрямую зависит от качества нормы права. Реализация механизма налогового комплаенса по принятии нормативно-правовых актов, регулирующих налоговые отношения, способствовала бы по принятии изменений в законодательство о налогах и сборах выявлению и устранению рисков, т. е. предлагается в рамках проведения экспертизы нормативно-правовых актов в сфере налогового права использовать налоговый комплаенс, реализующий риск-ориентированный подход, направленный на оценку возможности понимания и применения нормы налогоплательщиком, не владеющим специальными знаниями, а также способствовала бы устранению пробелов и противоречий.

Кроме того, представляется возможным рассматривать в качестве реализации налогового комплаенса введение отдельных специальных режимов как экспериментальных, что позволило бы оценить качество налоговой нормы и скорректировать ее при возникновении на практике нарушений до момента ее применения на всей территории Российской Федерации.

2. Комплаенс между органами налогового контроля и налогоплательщиками и плательщиками сборов.

Данное направление взаимодействия является одним из наиболее актуальных и проблемных. Налоговые органы стараются позиционировать и реализовывать клиентоориентированную модель при взаимодействии с налогоплательщиками и плательщиками сборов, при этом подобные отношения зачастую выстраиваются с точки зрения поиска налоговыми органами различных механизмов выявления налоговых правонарушений и применения мер ответственности. Механизм налогового комплаенса должен выстраиваться в ином ключе, т. е. быть направленным на помощь налогоплательщику в применении норм права. Действующее законодательство содержит ряд инструментов для этого, а именно:

– письменное консультирование по вопросам налогового законодательства, в том числе направление ответов на письменные запросы налогоплательщиков. К сожалению, данный инструмент не является эффективным в силу формального подхода со стороны налоговых органов при подготовке ответов. Для решения данной проблемы рекомендуется установление требований для сотрудников налоговых органов к содержанию ответа, введение контроля за качеством пояснений, оценка со стороны налогоплательщика качества ответов на предмет соответствия запросу и полученного пояснения, формирование единообразной практики предоставления пояснений. Использование рейтингования предоставленных ответов сотрудниками налоговых органов, выявление формальных ответов, в том числе и с использованием достижений в области цифровизации работы налоговых органов, позволят налоговым органам формировать более доверительные отношения с налогоплательщиками и предотвращать нарушение законодательства о налогах и сборах;

– устное консультирование по вопросам применения законодательства о налогах и сборах. Налоговые органы предоставляют консультации как по единому телефону, так и непосредственно при приеме налогоплательщиков, но одной из проблем является отсутствие достаточной квалификации сотрудников и зачастую предоставление разными налоговыми инспекторами разной информации. Для совершенствования

этого вида взаимодействия представляется целесообразным повышать квалификацию сотрудников налоговых органов, формировать и использовать единую базу ответов на вопросы, контроль за качеством консультаций и введение ответственности за предоставление неверной информации;

– в рамках направления уведомления о наличии оснований для составления мотивированного мнения при выявлении неправильного исчисления, неполной или несвоевременной уплате налогов и сборов при проведении налогового мониторинга (ст. 105.29 НК РФ), что позволяет налогоплательщику внести соответствующие исправления, а налоговому органу обеспечить соблюдение законодательства.

3. Комплаенс внутри объекта налогового контроля. Данное направление реализуется посредством создания отдельных комплаенс-подразделений, которые оценивают налоговые риски для компании.

Таким образом, налоговый комплаенс может стать эффективным инструментом, позволяющим способствовать формированию правомерного поведения налогоплательщика путем обеспечения возможности применения норм законодательства о налогах и сборах, обеспечения реальной возможности взаимодействия между налогоплательщиками и налоговыми органами как между клиентом и консультантом, обладающим глубокими знаниями и пониманием законодательства о налогах и сборах, а не в качестве источника для налоговых органов для выявления правонарушения, привлечения налого-

плательщика к ответственности за их нарушение.

Библиографический список

Алеников А. С. Инструментарий налогового комплаенса и его использование при реформировании налоговой системы России // Экономика устойчивого развития. 2014. № 2 (18). С. 9–14.

Гончаренко Л. И., Вишневецкая Н. Г. Налоговый контроль применения трансфертных цен крупнейшими налогоплательщиками : актуальны ли изменения правил? // Экономика. Налоги. Право. 2015. № 2. С. 112–119.

Кириллова О. С., Петриченко С. М. Налоговые риски как объект финансового контроллинга организаций // Наука и общество. 2015. № 3. С. 66–71.

Коростелкин М. М. Налоговый комплаенс как система подтверждения достоверности расчета налоговых обязательств // Управленческий учет. 2014. № 11. С. 60–64.

Миронова О. А., Ханафеев Ф. Ф. Налоговый разрыв : проблемы определения и урегулирования // Вопросы региональной экономики. 2016. № 2 (27). С. 112–115.

Овчарова Е. В. Налоговый комплаенс в России : проблемы соотношения мер административного принуждения и стимулирования // Право. Журнал Высшей школы экономики. 2019. № 1. С. 89–111.

Цареградская Ю. К. Налоговый комплаенс : подходы к пониманию // Lex Russica (Русский закон). 2021. № 74 (12). С. 66–73.

Халезова К.А. Налоговый комплаенс как способ обеспечения налоговой безопасности предприятия // Технология текстильной промышленности. 2016. № 2 (362). С. 29–35.

Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации, Институт государственной службы и менеджмента Высшей школы права

Антропцева И. О., кандидат юридических наук, доцент

E-mail: irists@mail.ru

Поступила в редакцию: 27.10.2022

Russian Academy of National Economy and Public Administration under the President of the Russian Federation, Institute of Public Administration and Management of Higher School of Law

Anrtoptseva I. O., Candidate of Legal Sciences, Associate Professor

E-mail: irists@mail.ru

Received: 27.10.2022

ДОСТИЖЕНИЕ КОМПЛАЕНСА ПРИ НАЛОГООБЛОЖЕНИИ САМОЗАНЯТЫХ В УСЛОВИЯХ ЦИФРОВИЗАЦИИ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ

Е. С. Ефремова, А. А. Ермоленко

Юридический институт Сибирского федерального университета

ACHIEVING COMPLIANCE WITH THE TAXATION OF THE SELF-EMPLOYED IN THE CONTEXT OF DIGITALIZATION OF TAX ADMINISTRATION

E. S. Efremova, A. A. Ermolenko

Law Institute of the Siberian Federal University

Исследование выполнено при финансовой поддержке РФФИ в рамках научного проекта № 20-011-00080 «Налоговый комплаенс и правовые средства его обеспечения».

Аннотация: авторы статьи высказывают мнение, в соответствии с которым неопределенность правового статуса самозанятых граждан при осуществлении ими предпринимательской деятельности затрудняет в настоящее время достижение налогового комплаенса. Авторы предлагают внести некоторые изменения в законодательство, которые позволили бы обеспечить взаимодействие самозанятых граждан – налогоплательщиков с налоговыми органами.

Ключевые слова: налоговый комплаенс, самозанятые граждане, налоговое администрирование, цифровизация.

Abstract: the authors of the article express the opinion according to which the uncertainty of the legal status of "self-employed" citizens in the course of their entrepreneurial activity makes it difficult to achieve tax compliance at the present time. The authors propose some amendments to the legislation to ensure the interaction of self-employed citizens – taxpayers with tax authorities.

Key words: tax compliance, self-employed citizens, tax administration, digitalization.

В июле 2017 г. в ст. 23 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ) были внесены изменения¹, из которых следует, что:

во-первых, предпринимательская деятельность может осуществляться только при условии ее государственной регистрации в установленном законом порядке (в качестве юридического лица или индивидуального предпринимателя);

во-вторых, физические лица отдельными видами предпринимательской деятельности могут заниматься без государственной регистра-

ции, когда условия осуществления гражданами такой деятельности предусмотрены законом.

Можно предположить, что законодатель таким образом стремился устранить существовавшую неопределенность в правовом положении тех категорий трудоспособных граждан, которые в отсутствие нормативной базы на свой страх и риск и практически вне государственного контроля и содействия оказывают различного рода платные услуги, получают доходы, не охватываемые существующими официальными формами налогового контроля. Неопределенность их правового статуса и отсутствие правового регулирования привели, с одной стороны, к невозможности обеспечить уплату налогов наравне с субъектами, занятыми в официальном обороте, а с другой – к отсутствию возможности предо-

¹ См.: О внесении изменений в статьи 2 и 23 части первой Гражданского кодекса Российской Федерации : федер. закон от 26 июля 2017 г. № 199-ФЗ // СЗ РФ. 2017. № 31. Ст. 4748.

© Ефремова Е. С., Ермоленко А. А., 2023

ставления таким физическим лицам социальных государственных гарантий, прежде всего в сфере социального страхования.

С вступлением в силу указанных изменений данные физические лица в отсутствие у них регистрации индивидуального предпринимателя и при получении дохода от занятия деятельностью, которая имеет предусмотренные ст. 2 ГК РФ признаки предпринимательской деятельности (систематическая, самостоятельная, рискованная, направленная на получение прибыли), попадают в разряд нарушителей административного законодательства. В соответствии с ч. 1 ст. 14.1 Кодекса об административных правонарушениях Российской Федерации (далее – КоАП РФ) осуществление предпринимательской деятельности без государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя может повлечь наложение штрафа в размере от 500 до 2000 руб. Кроме того, если указанные лица в установленный законом срок не подали налоговую декларацию по налогу на доходы физических лиц, не исполнив обязанность по уплате соответствующего налога, то имеются основания для привлечения их к налоговой ответственности по ст. 119 и 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ).

Таким образом, достижение налогового комплаенса в сфере осуществления предпринимательской деятельности лицами, не имеющими соответствующей регистрации, остается проблематичным, если не сказать невозможным. Численность таких лиц органами статистики не установлена, но есть широко распространенное мнение, что к самозанятым (как иногда принято условно обозначать эту категорию лиц, на свой страх и риск применяющих свои профессиональные навыки) относится несколько миллионов наших сограждан и лиц, не имеющих гражданства.

Вместе с тем Указом Президента РФ от 7 мая 2018 г. № 204² Правительству РФ было поручено в рамках национального проекта в сфере развития малого и среднего предпринимательства и поддержки индивидуальной предпринимательской инициативы обеспечить увеличение численности занятых в сфере малого и среднего предпринимательства, включая и индивидуаль-

ных предпринимателей до 25 млн человек. При этом необходимо обеспечить благоприятные условия осуществления деятельности самозанятыми гражданами посредством создания нового режима налогообложения, предусматривающего передачу информации о продажах в налоговые органы Российской Федерации в автоматическом режиме, освобождение от обязанности предоставлять отчетность, а также уплату единого платежа с выручки, включающего в себя страховые взносы.

В 2018 г. был принят Федеральный закон от 27 ноября 2018 г. № 422-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Налог на профессиональный доход»», который предусмотрел возможность физических лиц (в том числе индивидуальных предпринимателей) перейти на специальный налоговый режим в виде нового налога на профессиональный доход³. Данный эксперимент стал возможным благодаря широкому распространению мобильной телефонии среди активного населения и внедрению цифровых технологий обработки баз данных Федеральной налоговой службы России. Постановка на налоговый учет происходит в упрощенной форме через личный кабинет налогоплательщика. Вставшее на учет физическое лицо обязано передавать сведения о проведенных операциях по реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав) и полученных доходах в налоговые органы посредством формирования чеков на оплату установленной формы в мобильном приложении «Мой налог» и обеспечивать передачу чеков покупателям (заказчикам). Информация о суммах реализации и исчисленном налоге на профессиональный доход формируется в налоговом органе по каждому налогоплательщику, что позволяет с помощью программных средств осуществлять контроль за полнотой и своевременностью уплаты исчисленного налога.

Информация о постановке физического лица на учет в качестве плательщика налога на профессиональный доход отражается в данных Единого государственного реестра налогоплательщиков, при этом, разумеется, регистрацию в качестве индивидуального предпринимателя такая постановка на учет не влечет. Постановка на учет и уплата налога на профессиональный

² URL: <http://www.pravo.gov.ru>

³ URL: <http://www.pravo.gov.ru>

доход физическим лицом, не имеющим регистрации в качестве индивидуального предпринимателя, не приводит к изменению его правового статуса. Согласно действующему законодательству, при регистрации предпринимательской деятельности в форме юридического лица или индивидуального предпринимателя одновременно осуществляется постановка зарегистрированных субъектов на налоговый учет (принцип «одного окна»). При этом зарегистрированным юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям предоставляется право выбора системы налогообложения (общая система налогообложения либо упрощенная, если субъект соответствует установленным законом требованиям). Налог на профессиональный доход для физических лиц исчисляется по ставке 4 % от дохода при реализации товаров и оказании услуг физическим лицам и 6 % – юридическим лицам. Льготные условия налогообложения прежде всего должны были содействовать легализации теневого рынка оказания услуг физическими лицами в различных сферах обслуживания населения. Согласно данным ФНС России, число граждан, вставших на учет в качестве плательщиков налога на профессиональный доход, ежегодно растет. В конце 2020 г. число плательщиков составляло 1 603 638, в конце 2021 г. – 3 862 114, по итогам девяти месяцев 2022 г. увеличилось до 6 млн человек. С начала 2019 г., когда был запущен эксперимент, они зарегистрировали доходы более 1,5 трлн руб. При этом каждый второй не имел официальных доходов до постановки на учет в качестве плательщиков налога на профессиональный доход. Средний чек на услуги самозанятых составляет 1600 руб. В основном они работают таксистами, курьерами, сдают жилье в аренду, оказывают ремонтные услуги, а также продают товары собственного производства. Ежедневно в качестве новых участников спецрежима регистрируется более 7 тысяч человек⁴.

Формально занятие различными видами предпринимательской деятельности без регистрации в качестве индивидуального предпринимателя нарушает положения ст. 23 ГК РФ, поскольку специальные законодательные акты по отдельным видам деятельности, определяющие условия их осуществления физическими

⁴ https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities_fts/12722528/

лицами, до настоящего времени не приняты и вряд ли появятся в обозримом будущем, учитывая многообразие таких видов.

В качестве примера можно привести такой вид предпринимательской деятельности, как оказание услуг такси. В последние годы на всей территории России значительно развился рынок услуг такси с использованием различных электронных сервисов, специализирующихся на приеме заказов от населения и передаче их на исполнение перевозчикам, в том числе физическим лицам, не зарегистрированным в качестве индивидуальных предпринимателей. Государственной думой Российской Федерации в первом чтении был принят Проект федерального закона № 121564-8 «Об организации перевозок пассажиров и багажа легковым такси в Российской Федерации и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации», которым детально регламентируется деятельность по оказанию услуг такси. В частности, указывается возможность оказания услуг физическими лицами, не являющимися индивидуальными предпринимателями, при наличии разрешения уполномоченного органа и соблюдении условий безопасности для транспортного средства и водителя.

До того времени, пока проект закона не будет принят окончательно, физические лица, не имеющие статуса индивидуального предпринимателя, даже при условии постановки на налоговый учет для уплаты налога на профессиональный доход, не вправе заниматься оказанием услуг такси. Данная позиция подтверждена судом общей юрисдикции, удовлетворившим иск прокурора, суть которого состояла в запрете ООО «Яндекс.Такси» заключать договоры на предоставление доступа к серверу данного оператора для выполнения заказов на услуги такси физическим лицам, вставшим на учет как плательщики налога на профессиональный доход в отсутствие статуса индивидуального предпринимателя⁵.

На этом примере видно, что самозанятые, не имеющие статуса индивидуального предпринимателя, вставшие на учет как плательщики налога на профессиональный доход, по окончании эксперимента с данным налогом, чтобы не

⁵ См.: Апелляционное определение Московского городского суда от 28 июня 2022 г. по делу № 33-23428/2022.

оказаться вне правового поля, будут вынуждены зарегистрироваться в качестве индивидуальных предпринимателей либо прекратить заниматься своим видом деятельности. Очевидно, что часть трудоспособных самозанятых граждан, по каким-то причинам до сих пор не пожелавших приобрести статус индивидуального предпринимателя, предпочтет вернуться в теневой оборот услуг и уйдет даже от минимального налогового контроля, проводимого в рамках эксперимента, и пополнит ряды нарушителей законодательства о предпринимательской деятельности.

Представляется, что для решения проблемы необходимо:

1) принять законодательный акт, в котором будут определены конкретные виды деятельности физических лиц, не требующие регистрации в качестве индивидуального предпринимателя;

2) сохранить для этих категорий упрощенный порядок постановки на налоговый учет посредством сервиса «Мой налог» и механизм налогового контроля с использованием баз данных ФНС России;

3) внести дополнения в соответствующие статьи НК РФ (ст. 83, 84, 116), предусматривающие обязанность самозанятых встать на налоговый учет и ответственность за уклонение от исполнения данной обязанности.

Устранение существующей неопределенности правового (и налогового) статуса самозанятых категорий граждан позволит обеспечить необходимый комплаенс в их взаимодействии с налоговыми органами.

Библиографический список

О внесении изменений в статьи 2 и 23 части первой Гражданского кодекса Российской Федерации : федер. закон от 26 июля 2017 г. № 199-ФЗ // СЗ РФ. 2017. № 31. Ст. 4748.

О национальных целях и стратегических задачах развития Российской Федерации на период до 2024 года : указ Президента от 7 мая 2018 г. (ред. от 21.07.2020) № 204. URL: [http:// www.pravo.gov.ru](http://www.pravo.gov.ru)

О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Налог на профессиональный доход» : федер. закон от 27 ноября 2018 г. (ред. 21.11.2022) № 422-ФЗ. URL: [http:// www.pravo.gov.ru](http://www.pravo.gov.ru)

Юридический институт Сибирского федерального университета

Ефремова Е. С., кандидат юридических наук, доцент кафедры конкурентного, предпринимательского и финансового права

Ермоленко А. А., советник государственной гражданской службы I класса, кандидат юридических наук

E-mail: efremova1977@list.ru

Law Institute of the Siberian Federal University
Efremova E. S., Candidate of Legal Sciences, Associate Professor of Competition, Entrepreneurial and Financial Law Department

Ermolenko A.A., Candidate of Legal Sciences, Adviser of the State Civil Service of the 1st class

E-mail: efremova1977@list.ru

Received: 29.11.2022

Поступила в редакцию: 29.11.2022

РАЗВИТИЕ НАЛОГОВОГО КОМПЛАЕНСА ПРИ ОСУЩЕСТВЛЕНИИ КОНТРОЛЯ ТРАНСФЕРТНОГО ЦЕНООБРАЗОВАНИЯ

А. С. Куприянов

Забайкальский государственный университет

DEVELOPMENT OF TAX LEGISLATION AND CONTROL OVER TRANSFER PRICING

A. S. Kupriyanov

Trans-Baikal State University

Аннотация: цель исследования – обозначить изменения, имевшие место в налоговом законодательстве в период с 2008 по 2022 г., выявить причины этих изменений. *Научная новизна* работы заключается в том, развитие налогового комплаенса в РФ при осуществлении контроля трансфертного ценообразования рассмотрено с точки зрения международных Конвенций ООН и ОЭСР. *В результате* на основании проведенного сравнительного анализа информации, содержащейся в федеральных законах, международных договорах, сделаны выводы о том, что в действующих нормах Налогового кодекса РФ в сфере трансфертного ценообразования прослеживаются принципы справедливости и равенства налогообложения; приоритета существа над формой; экономической обоснованности налогообложения.

Ключевые слова: трансфертное ценообразование, взаимозависимые лица, Налоговый кодекс Российской Федерации, контролируруемая сделка, рыночная цена, ООН, ОЭСР.

Abstract: the purpose of the study is to identify the changes that took place in the tax legislation in the period from 2008 to 2018, to identify the reasons for these changes. The scientific novelty of the work lies in the fact that the development of tax compliance in the Russian Federation in the implementation of transfer pricing control is considered from the point of view of the international conventions of the UN and the OECD. Federal laws, international treaties demonstrate the following conclusions. Norms of the tax code of the Russian Federation demonstrate the principles of fairness and equality of taxation; priority of being over form; economic justification of taxation.

Key words: transfer pricing, related parties, Tax Code of the Russian Federation, controlled transaction, market price, UN, OECD.

Исходя из анализа экономической литературы, можно сказать, что в настоящее время большая часть промышленных объектов понимается в качестве совокупности единиц, способных самостоятельно реализовывать компетенции. Под компетенциями при этом следует понимать функции, которые осуществляются в зависимости от структурной организации компании или предприятия. Процессы, происходящие в рамках таких организаций, основаны на договоренностях и контрактах, которые, хоть и функционируют в рамках рыночных отношений, могут

демонстрировать стоимость реализации, отличную от рыночной.

Ценовой диапазон, который может быть прописан в контракте или договоре, называется трансфертной ценой. Сам же процесс, в рамках которого подразделение или дочернее предприятие в пределах одной компании устанавливает диапазон цены, принято называть образованием цены трансфертного характера, или трансфертным ценообразованием¹.

Необходимо добавить, что анализ нормативных и правовых актов Российской Федерации

¹ См.: Мухин Г. А. Налоговая политика российского государства : трансфертное ценообразование // Публично-правовые исследования. 2012. № 5. С. 67–86.

показал, что категория «трансфертная цена» законодательно не закреплена в юридическом пространстве. Также следует акцентировать внимание на том, что, согласно ст. 424 Гражданского кодекса Российской Федерации, договорная цена образовывается исходя из договоренности между сторонами сделки, но при этом в ситуации, когда она исключена из договора, принято обращаться к цене сделки сопоставимого характера².

Законодательством Российской Федерации предусмотрено, что в процесс, в рамках которого производители формируют цены на различную продукцию, работы или услуги, могут вмешиваться регулирующие органы государственной власти с целью осуществления регулирования нормативного характера.

На официальном сайте Федеральной налоговой службы Российской Федерации (далее – ФНС России) размещена информация, согласно которой трансфертная цена – это цена, которая установлена между участниками одного предприятия или компании³.

В соответствии со ст. 40 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) ценовой диапазон за товарообмен устанавливается исходя из договоренностей, достигнутых в ходе переговоров по сделке. Если проверочные мероприятия, осуществленные органами налогового контроля в России, не доказывают, что стороны так и не пришли к какому-либо соглашению относительно цены, то принято считать ее равной рыночной стоимости. В обязанности ФНС России входит непосредственно контроль за установленными ценами, вызывающими сомнения в их правомерности. В настоящее время ст. 40 НК РФ определяет, что ценовой диапазон сделки не соответствует рыночной цене при условии, что он демонстрирует отклонение более чем на 20 % от среднего по рынку⁴.

² Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) : федер. закон от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_5142/3f4368f181f833a15c0636db51cee2d81274ede9/ (дата обращения: 24.10.2022).

³ См.: Официальный сайт ФНС России. URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/taxation/transfer_pricing/ (дата обращения: 24.10.2022).

⁴ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) : федер. закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/1f8829844bd77b6f5cbe57cf035af7da0d22ef3c/ (дата обращения: 24.10.2022).

Контроль, осуществляемый в отношении операций, сопряженных с налоговыми выплатами, представляет собой один из главных элементов регулирования экономических процессов со стороны государственного аппарата. Указанные меры осуществления контроля за налоговыми операциями необходимо понимать как в широком контексте, так и в узкоспециализированном. В рамках широкого контекста налоговый контроль – это все те действия, которые государственный аппарат предпринимает с целью защиты собственных интересов и реализации политики РФ экономического характера. В узкоспециализированном контексте под налоговым контролем принято понимать комплекс мероприятий, осуществляемых специализированными государственными органами (например, ФНС России) с целью соблюдения налоговых норм, законов и проверки выполнения обязательств налогового характера.

В рамках настоящего исследования нас интересуют следующие основные задачи, которые стоят перед налоговыми органами государственной власти в части реализации контроля за образованием трансфертных цен:

- предотвратить ситуацию, при которой национальная валюта покидает пределы страны;
- справедливо распределить платежи, связанные с экономическими и налоговыми процессами, между субъектами РФ, что достигается различными способами. Так, одним из способов является предотвращение ФНС России перемещения денежных средств в регионы с пониженным уровнем обложения налогами;
- реформировать и внести изменения в налоговое законодательство РФ с целью приведения ее в соответствие с требованиями и нормами, принятыми в международном сообществе.

В настоящем исследовании наибольший интерес представляет третья задача.

Во всем мире большинство договоров двустороннего характера, в рамках которых стороны стремятся не допустить обложения налогами друг друга, основаны на одной из двух конвенций: Модельной конвенции Организации экономического сотрудничества и развития «О налогах на доходы и капитал»⁵ или Модельной конвенции Организации Объединенных Наций,

⁵ См.: URL: <http://www.oecd.org/cpt/treaties/2014-model-tax-convention-articles.pdf> (дата обращения 24.10.2022).

которая предусматривает избежание обложения налогами двойного характера между странами, как развитыми, так и развивающимися, от 1980 г.⁶ (далее – Конвенция ОЭСР и Конвенция ООН соответственно).

Необходимо отметить, что обе конвенции идентичны не только по своим содержательным аспектам, но также по целям осуществления процессов регулятивного характера. Принципиальная разница заключается в том, что Конвенция ООН регулирует отношения между странами, неравными в экономическом отношении. Более того, своими положениями она в первую очередь защищает интересы того государства, которое представляет собой источник дохода. Чаще всего источниками доходов являются развивающиеся страны, зависимые от той или иной развитой страны.

Кроме того, Конвенция ООН во многом основана на Конвенции ОЭСР, что подтверждается следующими фактами. Во-первых, Конвенция ОЭСР создана раньше Конвенции ООН на 20 лет. Во-вторых, в тексте Конвенции ООН есть прямые отсылки на нормативный акт ОЭСР. В обоих документах выражены схожие позиции относительно обложения налогами иностранных компаний, в отношении которых реализуются контролирующие компетенции.

Не будет ошибкой утверждать, что российское законодательство в части налогообложения опиралось именно на эти две конвенции. Однако акцентируем внимание на изменениях, произошедших в юридическом пространстве и сопряженных с обложением налогами в России за последние годы.

В период мирового экономического кризиса 2008 г. вопрос налогового контроля трансфертного ценообразования стал обсуждаться на самом высоком государственном уровне. Так, во втором разделе Бюджетного послания Президента РФ от 25 мая 2009 г.⁷ указано, что для эффективного снижения рисков стабильности доходных статей бюджета из-за размывания налоговой базы необходимо внесение изменений в НК РФ, которые регламентировали бы

вопросы трансфертных цен и налогообложения сделок между взаимозависимыми лицами. При этом поправки должны быть однозначными с точки зрения трактовки участниками налоговых правоотношений в целях обеспечения гарантии работоспособности нового механизма налогового контроля и минимизации существующих рисков при использовании трансфертного ценообразования.

К 2012 г. стало очевидным, что существует актуальная потребность усилить контролирующие компетенции налоговых органов в отношении образования ценового диапазона, сопряженного со сделками между взаимозависимыми лицами⁸. В результате в НК РФ был добавлен новый VI раздел, в котором содержатся нормы, которые регламентируют совокупность действий государственных органов, осуществляющихся с целью контроля трансфертного ценообразования.

Согласно п. 2 ст. 40 НК РФ органы, контролирующие налогообложение в РФ, имеют право на проверку цен, которые устанавливаются между лицами, находящимися в статусе взаимозависимости по отношению друг к другу. П. 3 указанной статьи регламентирует процесс, в рамках которого ФНС России выносит постановление о дополнительном начислении налога. Это происходит при условии, что имеет место отклонение от рыночной стоимости аналогичных сделок более чем на 20 % как в сторону понижения, так и повышения. При этом определение рыночной стоимости в указанных случаях происходит в соответствии с п. 4–11 ст. 40 НК РФ.

Федеральным законом от 4 ноября 2014 г. № 325-ФЗ «О ратификации Конвенции о взаимной административной помощи по налоговым делам» в НК РФ была введена гл. 3.4, согласно положениям которой изменились правила обложения налогов относительно прибыли зарубежных компаний (ст. 2513)⁹. Цель изменений – совершенствовать налоговое законодательство,

⁸ См.: О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты: федер. закон от 25 июня 2012 г. № 94-ФЗ // Российская газета. 2012. 27 июня. URL: <https://rg.ru/documents/2012/06/27/fedzakon-dok.html> (дата обращения: 24.10.2022).

⁹ См.: О ратификации Конвенции о взаимной административной помощи по налоговым делам: федер. закон от 4 ноября 2014 г. № 325-ФЗ // Российская газета. № 254. 07.11.2014.

⁶ URL: http://www.un.org/esa/documents/UN_Model_2011 (дата обращения: 24.10.2022).

⁷ См.: О бюджетной политике в 2010–2012 годах: бюджетное послание Президента РФ Федеральному Собранию от 25 мая 2009 г. // Парламентская газета. № 28. 29.05.2009.

пресекать применение юрисдикций низконалогового характера, не дать определенной категории лиц получить необоснованные налоговые выгоды.

Кроме того, Федеральный закон от 18 июля 2017 г. № 163-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» в НК РФ ввел ст. 54.1 «Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов»¹⁰. Юридическое сообщество неоднозначно отреагировало на указанные изменения. В первую очередь среди положительных аспектов необходимо отметить следующие. В указанном федеральном законе были прописаны компетенции, позволяющие законодательно закрепить критерии, в рамках которых появляется возможность однозначно установить, получил ли налогоплательщик выгоду необоснованного характера. С другой стороны, критерии, которые были сформулированы в законе, недостаточно конкретны, так как законодатели использовали общие формулировки, проигнорировав тот факт, что методика выявления нарушителей существенно не изменилась.

Необходимо добавить, что до 2019 г. критерии, с помощью которых налоговый орган устанавливал, является сделка контролируемой или же нет, были значительно жестче. Несмотря на то, что сумма договоренностей не превышала установленный законом предел, она признавалась контролируемой в следующих случаях:

- в сделке принимают участие лица, реализующие посреднические компетенции, которые не являются взаимозависимыми;

- в сделке принимает участие резидент или гражданин страны, которая включена в Перечень государств и территорий, предоставляющих льготный налоговый режим налогообложения и (или) не предусматривающих раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций (офшорные зоны), утвержденный приказом Минфина России от 13 ноября 2007 г. № 108Н¹¹;

- в сделке принимает участие лицо со статусом «взаимозависимого», которое не является резидентом Российской Федерации¹².

Федеральный закон от 3 августа 2018 г. № 302-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» устранил часть критериев, с помощью которых налоговые органы определяли сделку в качестве контролируемой¹³.

Указанные изменения привели к тому, что на сегодняшний день участник сделки обязан самостоятельно уведомить налоговые органы о проведении сделки, обладающей всеми признаками контролируемой. Тем самым были сняты излишние полномочия с ФНС России.

Согласно НК РФ, участник сделки в уведомлении обязан отразить следующую информацию:

- год проведения сделки;
- предмет будущих соглашений;
- информацию обо всех участниках будущей контролируемой сделки;
- сумму дохода, которую получают участники сделки, а также сумму расходов, понесенных в результате достижения соглашений.

В случае если участники сделки предоставили в ФНС России сведения, подтверждающие в актуальный момент времени соответствие сделки уровню рыночных цен, то в дальнейшем они освобождаются от ответственности за применение нерыночных цен¹⁴.

Стоит отметить, что доказательство в трансфертном ценообразовании является очень сложным, емким и технически трудным процессом, оно регулируется на уровне ФНС России и межрегиональной инспекции ФНС России по ценам. Так, например, для доказательства неверной цены по сделке необходимо выявить подобного налогоплательщика, что не всегда возможно (а точнее практически никогда невозможно) в рамках одного территориального управления и уж тем более инспекции.

¹² См.: Хованова И. А. Взаимозависимые лица : корпоративные покровы и фискальные проблемы // Журнал российского права. 2018. № 7. С. 120–126.

¹³ http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_304083/ (дата обращения: 24.10.2022)

¹⁴ См.: Постатейный комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации. Часть 1 / под ред. А. В. Касьянова, Л. В. Чистяковой. М. : ИД «ГроссМедиа» : РОСБУХ, 2020. 2422 с.

¹⁰ См.: URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_220282/ (дата обращения: 24.10.2022).

¹¹ URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_73100/ (дата обращения: 24.10.2022).

Таким образом, на основании изложенного приходим к выводу о том, что изменения, внесенные в нормативно-правовые акты в период с 2008 по 2018 г., демонстрируют тот факт, что руководство нашего государства непосредственно заинтересовано в приведении законодательной и правоприменительной практики в соответствие с актами ОЭСР, поскольку четкое регулирование международных налоговых отношений имеет принципиальное значение для Российской Федерации.

Наиболее продуктивным периодом, существенно повлиявшим на современное состояние налогового законодательства и практики, является период с 1 января 2012 г. (дата вступления в силу Федерального закона от 18 июля 2011 г. № 227-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения»¹⁵) по настоящее время. Немаловажную роль в развитии института трансфертного ценообразования играет ФНС России, в структуре которой были созданы специализированные подразделения налогового контроля, установлены нормативные основы для реализации полномочий должностными лицами.

Анализ норм отечественного законодательства о налогообложении трансфертного ценообразования позволяет заключить, что они не противоречат требованию о соблюдении баланса публичных и частных интересов, поскольку направлены на безусловное выполнение конституционной обязанности граждан и юридических лиц по уплате налогов (ст. 57 Конституции Российской Федерации). Кроме того, в действующих нормах НК РФ в сфере трансфертного ценообразования прослеживаются принципы справедливости и равенства налогообложения; приоритета существа над формой; экономической обоснованности налогообложения.

Библиографический список

Модельная Конвенция ООН об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами. URL:

¹⁵ См.: О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения : федер. закон от 18 июля 2011 г. № 227-ФЗ // СЗ РФ. 2011. № 30. Ст. 4575.

http://www.un.org/esa/documents/UN_Model_2011 (дата обращения: 24.10.2022).

О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты : федер. закон от 25 июня 2012 г. № 94-ФЗ // Российская газета. URL: <https://rg.ru/documents/2012/06/27/fedzakon-dok.html> (дата обращения: 24.10.2022).

О ратификации Конвенции о взаимной административной помощи по налоговым делам : федер. закон от 4 ноября 2014 г. № 325-ФЗ // Российская газета. № 254. 07.11.2014.

О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации : федер. закон от 18 июля 2017 г. № 163-ФЗ. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_220282/ (дата обращения: 24.10.2022).

О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации : федер. закон от 3 августа 2018 г. № 302-ФЗ (последняя редакция). URL: / http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_304083/ (дата обращения: 24.10.2022)

Гражданский кодекс Российской Федерации. (часть первая) : федер. закон от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_5142/3f4368f181f833a15c0636db51ce2d81274ede9/ (дата обращения: 24.10.2022).

Налоговый кодекс Российской Федерации. (часть первая) : федер. закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/1f8829844bd77b6f5cbe57cf035af7da0d22ef3c/ (дата обращения: 24.10.2022).

Об утверждении Перечня государств и территорий, предоставляющих льготный налоговый режим налогообложения и (или) не предусматривающих раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций (офшорные зоны) : приказ Минфина России от 13 ноября 2007 г.

№ 108н. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_73100/ (дата обращения: 24.10.2022).

О бюджетной политике в 2010–2012 годах : бюджетное послание Президента РФ Федеральному Собранию от 25 мая 2009 г. // Парламентская газета. № 28. 29.05.2009.

Мухин Г. А. Налоговая политика российского государства : трансфертное ценообразование // Публично-правовые исследования. 2012. № 5. С. 67–86.

Постатейный комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации. Часть 1 / под ред. А. В. Касьянова, Л. В. Чистяковой. М. : ИД «Гросс-Медиа» : РОСБУХ, 2020. 2422 с.

Хованова И. А. Взаимозависимые лица : корпоративные покровы и фискальные проблемы // Журнал российского права. 2018. № 7. С. 120–126.

Федеральная налоговая служба : официальный сайт. URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/taxation/transfer_pricing/ (дата обращения: 24.10.2022).

Model Convention with Respect to taxes on Income and Capital as of 15 July 2014. – URL: <http://www.oecd.org/cpt/treaties/2014-model-tax-convention-articles.pdf> (дата обращения 24.10.2022).

Забайкальский государственный университет
Куприянов А. С., старший преподаватель кафедры административного права и таможенного дела, соискатель Института государства и права Российской академии наук

E-mail: justic_self@mail.ru

Поступила в редакцию: 21.11.2022

Trans-Baikal State University
Kupriyanov A.S., Senior Lecturer of Administrative Law and Customs Affairs Department, applicant for the Institute of State and Law Russian Academy of Sciences

E-mail: justic_self@mail.ru

Received: 21.11.2022

ОТРАСЛЕВАЯ ПРИНАДЛЕЖНОСТЬ ПРАВООТНОШЕНИЙ, ОБЕСПЕЧИВАЮЩИХ НАЛОГОВУЮ БЕЗОПАСНОСТЬ ГОСУДАРСТВА

К. В. Маслов

Омский государственный университет имени Ф. М. Достоевского

AFFILIATION OF LEGAL RELATIONS THAT ENSURE THE NATIONAL TAX SECURITY TO THE BRANCHES OF LAW

K. V. Maslov

Omsk State University named after F. M. Dostoevsky

Аннотация: в статье анализируется регулирование отношений по обеспечению налоговой безопасности государства различными отраслями права. Подчеркивается важнейшая роль административного и финансового права в таком регулировании, особое внимание уделяется их соотношению. Отмечается, что обе отрасли реализуют общую цель минимизации угроз налоговой безопасности посредством правовой регламентации публичной финансовой деятельности, но действуют в смежных сферах («внутреннего» и «внешнего» государственного управления налогообложением соответственно) с помощью различных средств.

Ключевые слова: налоговая безопасность, государственное управление налогообложением, административное право, финансовое право, соотношение, налоги.

Abstract: the regulation of relations to ensure the national tax security by various branches of law is analyzed. The most important role of administrative and financial law in such regulation is emphasized, special attention is paid to their correlation. It is noted that both branches of law realize the common goal of minimizing threats to tax security through legal regulation of public financial activities, but operate in related areas ("internal" and "external" state tax administration, respectively) using various methods.

Key words: tax security, state tax administration, administrative law, financial law, ratio, taxes.

Правовое обеспечение налоговой безопасности государства можно определить как практическую деятельность органов налогового администрирования в координации с иными органами публичной власти по осуществлению управленческих функций в налоговой сфере в нормотворческой и правоприменительной форме, направленную на противодействие угрозам сбору такого количества налоговых доходов бюджетов, которое соответствует запланированному с учетом необходимости полного финансирования функций и задач государства и муниципальных образований как в текущем периоде, так и в будущем.

В оценке влияния той или иной отрасли права на обеспечение экономической безопасности

в юридической науке встречаются полярные мнения.

Экономические интересы защищаются и законодательно регулируются не только правом собственности, как полагают отдельные авторы¹, и не одними лишь административно-правовыми средствами, как считают иные ученые², а всей совокупностью правовых отраслей и подотраслей.

Учитывая, что налоговая безопасность представляет собой уровень развития государства в целом, ее базовым принципом выступает системность. Само по себе экономическое воздействие либо усиление только лишь администра-

¹ См.: Карданов В. З. Правовое обеспечение экономической безопасности Российской Федерации : автореф. дис докт. юрид. наук. М., 2004. С. 4.

² См.: Сюсюкин А. В. Административно-правовое регулирование экономической безопасности : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Ростов-на-Дону, 2004. С. 5.

тивных методов государственного управления не может гарантировать налоговую безопасность. Ее обеспечение зависит от системной работы всех органов государственной власти, скоординированного воздействия на общественные отношения норм всех отраслей права, равно как и иных социальных регуляторов.

И. И. Кучеров, рассматривая финансовую безопасность как явление более общего порядка к налоговой безопасности порядка, справедливо отмечает, что для ее обеспечения необходимо задействовать весь арсенал правовых средств, нейтрализующих риски и угрозы в финансовой сфере и устраняющих негативные последствия воздействия последних³.

В системе мер по обеспечению налоговой безопасности могут быть выделены правовые элементы в зависимости от соответствующих отраслей права: например, конституционно-правовые, международно-правовые, уголовно-правовые, административно-правовые и финансово-правовые.

Процессуальные элементы обеспечения налоговой безопасности государства включают установление гарантий состязательности и равноправия сторон при разрешении налоговых споров. Причем к таким элементам следует относить не только административно-процессуальные, но и гражданско-процессуальные, которые в последние годы все чаще используются для взыскания налоговых платежей (как недоимки под видом убытка налоговыми органами, так и излишне уплаченного или взысканного налога налогоплательщиками).

Важнейшую роль в системе правового обеспечения налоговой безопасности как управленческой деятельности, направленной на налоговую систему страны, играют административно-правовая и финансово-правовая подсистемы.

Ряд ученых отмечают схожесть (как теоретическую, так и практическую) административных и финансовых правоотношений в силу их возникновения и развития в сфере государственного управления, обязательного участия публично-властного субъекта в конкретном правоотношении

и преимущественного использования императивного метода⁴.

Действительно, административное и финансовое правовое регулирование обладают значительным количеством общих черт. Публичная финансовая деятельность является «необходимой и составной частью механизма социального управления»⁵, а отношения, возникающие в процессе этой деятельности – управленческими⁶, регулируемыми наряду с финансовым правом также нормами иных отраслей права (конституционного, административного, гражданского и иных)⁷.

Таким образом, обе отрасли регулируют публичную управленческую деятельность посредством преимущественно императивного метода, основанного на неравенстве сторон. Потому значительные пересечения наблюдаются как среди субъектов правоотношений (налоговые, таможенные, финансовые органы являются органами исполнительной власти), так и в правовых институтах, опосредующих их деятельность (регистрация, учет, контроль, внесудебное рассмотрение жалоб).

При этом отсутствует единообразие подходов к критериям разграничения административного и финансового правового регулирования. А. И. Худяков в работах середины 1990-х гг. указывал на идентичность категорий «финансовая деятельность государства» и «управление финансами» и предлагал прекратить изучать их в рамках курса административного права⁸, при том что впоследствии справедливо отмечал воздействие на финансовую деятельность государства норм различных отраслей права (правда, не обозначая их границ, применительно к финансовому и административному)⁹.

⁴ См.: *Веремеенко И. И.* К вопросу о финансово-правовой и административно-правовой ответственности в российском праве // *Право и управление. XXI век.* 2012. № 4 (25). С. 42–48.

⁵ *Карасева М. В., Крохина Ю. А.* Финансовое право : краткий учебный курс. М. : Норма, 2001. С. 9.

⁶ См.: *Веремеенко И. И.* Указ. соч. С. 31.

⁷ См., например: *Грачева Е. Ю., Соколова Э. Д.* Финансовое право. М. : Норма : Инфра-М, 2010. С. 30.

⁸ См.: *Худяков А. И.* К соотношению понятий «финансовая деятельность» и «управление финансами» // *Правоведение.* 1985. № 1. С. 63–64.

⁹ См., например: *Худяков А. И.* К вопросу о содержании некоторых финансово-правовых категорий // *Финансовое право.* 2010. № 2. С. 10–13.

³ См.: *Кучеров И. И.* Слагаемые финансовой безопасности и ее правовое обеспечение // *Журнал российского права.* 2017. № 6. С. 69.

Представляется, что в регулировании финансовой деятельности, исходя из ее управленческой сущности и специфического объекта, есть место как для административного, так и финансового права. По вопросу их соприкосновения в науке существуют самые разные позиции. Сложно согласиться и с иным мнением Н. И. Петрыкиной, которая указывает, что отличие административного от финансового правового регулирования заключается в том, что объектом первого «являются не сами экономические отношения, а лишь общественные отношения, возникающие в ходе реализации органами исполнительной власти функций по управлению экономическими процессами, выражающиеся в виде ... закрепления прав и обязанностей субъектов предпринимательской деятельности во взаимоотношениях с органами исполнительной власти»¹⁰. Между тем подзаконное нормотворчество и правоприменение в налоговой сфере, о которых пишет автор, представляет собой неотъемлемую часть экономических отношений, возникающих в процессе публичной финансовой деятельности, относимость которых к предмету финансового права очевидна. При исключении неимущественных финансовых отношений из предмета финансово-правового регулирования оно утратит смысл.

Полагаем, что в вопросе соотношения административного и финансового права в сфере обеспечения налоговой безопасности необходимо выделять иные точки их соприкосновения.

Деятельность по образованию денежных фондов государства и муниципальных образований за счет налоговых доходов как разновидность публичной финансовой деятельности является по своей природе управленческой, а значит, имеет в том числе исполнительскую основу¹¹. В процессе управления в динамическом аспекте выделяют два этапа: организацию исполнения управленческого решения и его реализацию, – отличающихся задачами и методами управленческого воздействия, но служащих единой цели упорядочения объекта управления.

«Управленческие отношения по своей сути всегда организационны. Без организации вряд ли возможно движение денежных средств от налогоплательщика в налоговый орган», – справедливо отмечает И. И. Веремеенко¹².

В конкретном правоотношении организация исполнения и само исполнение сложно делимы, но с точки зрения научного анализа совершенствования способов управления возможно сконцентрироваться на специфических признаках каждого из названных элементов. Организация управления происходит в рамках отношений, складывающихся внутри управляющей системы: между органами государственного управления, их подразделениями и отдельными государственными и муниципальными служащими. Реализация принятого управленческого решения зависит не только от субъекта, но и от объекта социального управления, поскольку представляет собой следование подвластных лиц сформулированным предписаниям, т. е. в основном происходит в отношениях между субъектами управления, наделенными властными полномочиями, и частными лицами, находящимися вне управляющей системы.

Регулирование каждого из названных видов деятельности в силу расхождения в составе участников требует использования специфических методов. Метод финансового права имеет экономическую направленность¹³, тесно связан с макроэкономической политикой государства¹⁴ и обусловлен целями достижения баланса внутригосударственных экономических интересов¹⁵. Такие особенности метода финансово-правового регулирования дополнительно свидетельствуют о том, что финансовыми являются внешние управленческие отношения, поскольку именно в таких отношениях непосредственно сталкиваются экономические интересы и происходит непосредственное воздействие на права и обязанности экономических агентов, вынуждающее их корректировать экономическое поведение. При организации управления на-

¹² Веремеенко И. И. Указ. соч. С. 33.

¹³ См.: Финансовое право / под ред. Е. А. Ровинского. М.: Юридическая литература, 1971. С. 34–35.

¹⁴ См.: Рукавишников И. В. Некоторые особенности метода правового регулирования финансовых отношений // Журнал российского права. 2003. № 10. С. 85–91.

¹⁵ Ее же. Метод финансового права: автореф. дис. ... докт. юрид. наук. Саратов, 2004. С. 24.

¹⁰ Петрыкина Н. И. К вопросу о соотношении норм административного и финансового права // Вестник МГИМО. 2013. № 3. С. 111.

¹¹ См., например: Туманов Г. А. Организация управления в сфере охраны общественного порядка. М.: Юрид. лит., 1972. С. 143; Тихомиров Ю. А. Управленческое решение. М.: Наука, 1972. С. 242.

логообложением различные внутригосударственные экономические интересы (которые, безусловно, должны учитываться) выступают не единственным ориентиром, поскольку существо организационных отношений предполагает управленческое воздействие на сам аппарат исполнительной власти. Как верно отмечено Е. Ю. Грачевой и Г. П. Толстопятенко, при установлении финансово-правовых предписаний «нет подчинения в полном объеме, как при административно-отраслевом управлении»¹⁶.

Учитывая общепризнанную самостоятельность финансового права как отрасли права и сложившиеся подходы к пониманию его предмета, можно утверждать, что организация публичной финансовой деятельности в налоговой сфере (налогового администрирования) составляет предмет административного права, а ее реализация в отношениях с налогоплательщиками, налоговыми агентами и иными субъектами, не наделенными властными полномочиями, – в большей степени предмет финансового права. Следовательно, финансово-правовое и административно-правовое регулирование в обеспечении налоговой безопасности выступают как две стороны одной медали. Они имеют общую цель минимизации угроз налоговой безопасности посредством правовой регламентации управленческой деятельности, но реализуют ее в смежных сферах различными средствами.

Исходя из достижений социологической науки, условия деятельности людей выступают основными детерминантами их поведения. Налоговая безопасность предопределяется состоянием налогообложения в государстве, а поскольку оно выступает прямым следствием деятельности по государственному управлению налогообложением в широком смысле, то в конечном итоге качество организации этой деятельности и предопределяет масштабы и последствия реализации угроз налоговой безопасности государства.

Налоговая безопасность предполагает не только борьбу с уклонением от уплаты налогов и вывод экономики из тени, но и повышение качества налогового администрирования¹⁷.

¹⁶ Финансовое право : учебник / под ред. Е. Ю. Грачевой, Г. П. Толстопятенко. М. : ООО «ТК Велби», 2003. С. 23.

¹⁷ См.: Мишенина М. С., Максимова Л. В. Налоговая безопасность и налоговое администрирование в систе-

Адекватная правовая база является «гарантией устойчивости системы организации обеспечения безопасности, без которой эффективное ее функционирование невозможно»¹⁸.

Любые управленческие решения по обеспечению безопасности реализуют свой потенциал, лишь если «их выполнение составляет главное содержание повседневной работы каждой организации, каждого работника. Организация исполнения управленческих решений, таким образом, играет важную роль в “перевод” этих решений в действие»¹⁹. Организационно-правовой механизм административно-правового обеспечения безопасности затрагивает и правоохранительную сферу государственного управления²⁰, безусловно не ограничивая ее свое действие. Отношения по привлечению к ответственности за правонарушения в налоговой сфере, допущенные субъектами публичного управления, справедливо относить к сфере административно-правового регулирования и соответственно административно-правового обеспечения налоговой безопасности. Они складываются внутри системы публичного управления и направлены на надлежащую организацию ее эффективного функционирования, в отличие от устанавливающих ответственность финансово-правовых норм – направленных на упорядочение поведения частных субъектов.

Таким образом, финансово-правовое и административно-правовое обеспечение налоговой безопасности, как две стороны одной медали, реализуют общую цель минимизации угроз налоговой безопасности посредством правовой регламентации публичной финансовой деятельности, но действуют в смежных сферах («внутреннего» и «внешнего» государственного управления налогообложением, соответственно) с помощью различных средств.

ме мер обеспечения экономической безопасности // Академический вестник. 2012. № 2. С. 239–241.

¹⁸ Козырев А. А. Влияние института ответственности за налоговые правонарушения на экономическую безопасность государства : автореф. дис канд. юрид. наук. Саратов, 2004. С. 21.

¹⁹ Грачева Е. Ю. Финансовая деятельность и финансовый контроль как система управления // Актуальные проблемы российского права. 2016. № 9 (70). С. 60.

²⁰ См.: Босхамджиева Н. А. Административно-правовые основы обеспечения общественной безопасности в Российской Федерации : автореф. дис докт. юрид. наук. М., 2013. С. 17.

Библиографический список

Босхамджиева Н. А. Административно-правовые основы обеспечения общественной безопасности в Российской Федерации : автореф. дис. ... докт. юрид. наук. М., 2013. 63 с.

Веремеенко И. И. К вопросу о финансово-правовой и административно-правовой ответственности в российском праве // Право и управление. XXI век. 2012. № 4(25). С. 42–48.

Грачева Е. Ю. Финансовая деятельность и финансовый контроль как система управления // Актуальные проблемы российского права. 2016. № 9 (70). С. 57–66.

Грачева Е. Ю., Соколова Э. Д. Финансовое право. М. : Норма : ИНФРА-М, 2010. 351 с.

Карасева М. В., Крохина Ю. А. Финансовое право : краткий учебный курс. М. : Норма, 2001. 279 с.

Карданов В. З. Правовое обеспечение экономической безопасности Российской Федерации : автореф. дис. докт. юрид. наук. М., 2004. 51 с.

Козырев А. А. Влияние института ответственности за налоговые правонарушения на экономическую безопасность государства : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2004. 24 с.

Кучеров И. И. Слагаемые финансовой безопасности и ее правовое обеспечение // Журнал российского права. 2017. № 6. С. 69–79.

Мишенина М. С., Максимова Л. В. Налоговая безопасность и налоговое администрирование в системе мер обеспечения экономической безопас-

ности // Академический вестник. 2012. № 2. С. 239–241.

Петрыкина Н. И. К вопросу о соотношении норм административного и финансового права // Вестник МГИМО. 2013. № 3. С. 110–115.

Рукавишников И. В. Метод финансового права : автореф. дис. ... докт. юрид. наук. Саратов, 2004. 52 с.

Рукавишников И. В. Некоторые особенности метода правового регулирования финансовых отношений // Журнал российского права. 2003. № 10. С. 85–91.

Сюсюкин А. В. Административно-правовое регулирование экономической безопасности : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Ростов-на-Дону, 2004. 25 с.

Тихомиров Ю. А. Управленческое решение. М. : Наука, 1972. 288 с.

Туманов Г. А. Организация управления в сфере охраны общественного порядка. М. : Юрид.лит., 1972. 232 с.

Финансовое право / под ред. Е. А. Ровинского. М. : Юридическая литература, 1971. 392 с.

Финансовое право : учебник / под ред. Е. Ю. Грачевой, Г. П. Толстопятенко. М. : ООО «ТК Велби», 2003. 536 с.

Худяков А. И. К вопросу о содержании некоторых финансово-правовых категорий // Финансовое право. 2010. № 2. С. 10–13.

Худяков А. И. К соотношению понятий «финансовая деятельность» и «управление финансами» // Правоведение. 1985. № 1. С. 63–64.

Омский государственный университет имени Ф. М. Достоевского

Маслов К. В., кандидат юридических наук, доцент кафедры государственного и муниципального права

E-mail: mas_law@mail.ru

Поступила в редакцию: 21.11.2022

Omsk State University named after F. M. Dostoevsky

Maslov K. V., Candidate of Legal Sciences, Associate Professor of State and Municipal Law Department
E-mail: mas_law@mail.ru

Received: 21.11.2022

НЕНАЛОГОВЫЕ ДОХОДЫ БЮДЖЕТА

УДК 336.14

ББК 67.402

НЕНАЛОГОВЫЕ ПЛАТЕЖИ КАК ИСТОЧНИКИ ДОХОДОВ БЮДЖЕТОВ: НЕКОТОРЫЕ ОСОБЕННОСТИ ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ И ВОПРОСЫ ОТРАСЛЕВОЙ ПРИНАДЛЕЖНОСТИ

М. Е. Мардасова

Воронежский государственный университет

NON-TAX PAYMENTS AS FISCAL REVENUE SOURCES: SOME FEATURES OF LEGAL REGULATION AND ISSUES OF INDUSTRY AFFILIATION

M. E. Mardasova

Voronezh State University

Аннотация: в статье рассматриваются некоторые особенности правового регулирования неналоговых платежей, поступающих в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации, а также вопросы их отраслевой принадлежности. С учетом активной систематизации неналоговых платежей и разработки законодательной базы различными органами государственной власти по отдельным из них интерес к этим вопросам в научной литературе постоянно растет. Автор отмечает, что особая роль в уяснении их правовой природы и особенностей правового регулирования принадлежит правовым позициям Конституционного Суда РФ и Верховного Суда РФ. На основе анализа некоторых из них автор делает вывод об отсутствии необходимости в разработке единого законодательного акта, регламентирующего общие правила исчисления, уплаты и взимания неналоговых платежей, в виду существенных различий их правовой природы и отраслевой принадлежности отношений, в рамках которых требуется их уплата.

Ключевые слова: неналоговый платеж, фискальный сбор, доходы бюджета, правовые позиции Конституционного Суда РФ, правовые позиции Верховного Суда РФ.

Abstract: the article discusses some features of the legal regulation of non-tax payments going into the budgets of the budgetary system of the Russian Federation, as well as issues of their industry affiliation. Considering the active work of various state authorities in recent years on the systematization of non-tax payments and the development of a legislative framework for certain of them, interest in these issues in the scientific literature is constantly growing. The author notes that a special role in clarifying their legal nature and the peculiarities of legal regulation belongs to the legal views of the Constitutional Court of the Russian Federation and the Supreme Court of the Russian Federation. Based on the analysis of some of them, the author concludes that there is no need to develop a single legislative act regulating the general rules for calculating, paying and collecting non-tax payments, in view of the significant differences in their legal nature and the industry affiliation of the relations within which their payment is required.

Key words: non-tax payment, fiscal fee, budget revenues, legal views of the Constitutional Court of the Russian Federation, legal views of the Supreme Court of the Russian Federation

В бюджеты различных уровней бюджетной системы РФ помимо налоговых доходов поступают неналоговые доходы, источниками фор-

мирования которых в том числе являются многочисленные неналоговые платежи.

Проблема правового регулирования неналоговых платежей и их отраслевой принадлежности в последние годы особенно актуальна в

© Мардасова М. Е., 2023

виду не только их значительного количества, но и отсутствия единого законодательного акта, регламентирующего порядок исчисления, взимания, возврата таких платежей, а также устанавливающего единую терминологию, используемую для их обозначения. В российской правовой доктрине до сих пор нет единства по вопросу их правовой природы и необходимости установления вне системы налогов и сборов¹. Поэтому указанная проблема весьма актуальна как в теоретической сфере, так и в практической².

Новый этап в ее изучении и попытке решения начался после того, как в декабре 2016 г. Президентом РФ было дано поручение Правительству РФ подготовить единый реестр всех взимаемых с организаций и индивидуальных предпринимателей неналоговых платежей.

Следует отметить, что подготовка реестра была первым шагом, в результате которого началась работа по обобщению неналоговых платежей и их правовому регулированию, в которой участвовали помимо Правительства РФ различные ведомства, например, Минфин России, Минэкономразвития России и т. д. Дальнейшая работа заключалась в разработке различных законодательных актов, которые смогли бы урегулировать если не все, то хотя бы часть неналоговых платежей.

¹ См.: Ялбулганов А. Понятие, система и правовое регулирование природоресурсных платежей в Российской Федерации // Публичные финансы и налоговое право : ежегодник. Вып. 7: Природоресурсные и экологические платежи в странах Центральной и Восточной Европы / под. ред. М. В. Карасевой (Сенцовой). Воронеж, 2017. С. 123.

² См., например: Зарипов В., Попов П., Ромащенко Л. Концепция совершенствования правового регулирования некодифицированных налогов и сборов // Публичные финансы и налоговое право : ежегодник. Вып. 5: Целевые публичные фонды и неналоговые платежи в странах Центральной и Восточной Европы / под ред. М. В. Карасевой (Сенцовой). Воронеж, 2015. С. 82–98 ; Корнев А. Д. Признаки фискальных сборов и парафискалитетов // Актуальные проблемы российского права. 2017. № 7. С. 28–38 ; Лунина Н. Плата за использование лесов : правовая природа // Публичные финансы и налоговое право : ежегодник. Вып. 7: Природоресурсные и экологические платежи в странах Центральной и Восточной Европы / под. ред. М. В. Карасевой (Сенцовой). Воронеж, 2017. С. 185–195 ; Рыбинская Е. Т. О правовой природе платы за негативное воздействие на окружающую среду в системе механизма экономико-административного воздействия на природопользователей // Государственная власть и местное самоуправление. 2022. № 3. С. 31–34.

Так, к числу первых попыток принятия единого законодательного акта, регулирующего хотя и не все, но многие неналоговые платежи, относилась разработка Федерального закона «О регулировании отдельных обязательных платежей юридических лиц и индивидуальных предпринимателей»³. Как отмечается в научной литературе, указанный законопроект «страдал серьезными концептуальными недостатками, основным из которых было отсутствие удовлетворительного определения обязательных платежей, позволяющего отделить их, с одной стороны, от налогов и сборов, а с другой – от платежей, взимаемых органами государственной власти или подведомственными им учреждениями на основании нормативных актов, но не обладающих фискальными свойствами»⁴.

Дальнейшая работа проводилась исходя из положений Основных направлений бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2019 г. и на плановый период 2020 и 2021 гг., согласно которым в этот период в нашей стране необходимо было обеспечить стабильность и предсказуемость неналоговых платежей⁵. На первом этапе предполагалось урегулировать на уровне налогового законодательства часть неналоговых платежей, которые обладают признаками налогов или сборов. Затем обеспечить выработку подходов к регулированию остальных платежей по результатам их инвентаризации и анализа. В рамках реализации указанных положений Минфином России был подготовлен проект нового федерального закона, которым планировалось внести изменения в Налоговый кодекс Российской Федерации (далее – НК РФ) в части закрепления в нем отдельных неналоговых платежей⁶. Однако этот законопроект так

³ Законопроект не был внесен в Государственную думу РФ, а его текст размещен в справ.-прав. сист. «КонсультантПлюс».

⁴ Золотарева А. Проблемы кодификации неналоговых платежей // Экономическая политика. 2019. № 6. С. 63.

⁵ См.: Доступ из справ.-прав. сист. «КонсультантПлюс».

⁶ Проект федерального закона «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части включения отдельных неналоговых платежей в Налоговый кодекс Российской Федерации)». Доступ из справ.-прав. сист. «КонсультантПлюс».

же, как и предыдущий, не был внесен в Государственную думу РФ.

Несмотря на проделанную за несколько лет работу различными органами государственной власти и подготовку нескольких законопроектов по регулированию отдельных неналоговых платежей, ни один из них так и не был принят по различным причинам, но прежде всего по причине недостаточной проработки проблемы.

В настоящее время неналоговые платежи в зависимости от отраслевой принадлежности закрепляющих их законодательных актов, которые определяют их правовую природу, являются предметом регулирования норм различных отраслей, подотраслей, правовых институтов, а иногда даже считаются межотраслевыми категориями.

Помимо законодательного уровня вопросы правового регулирования и природы неналоговых платежей неоднократно становились и продолжают оставаться предметом рассмотрения Конституционного Суда РФ и Верховного Суда РФ, поэтому сформулированные ими правовые позиции создают определенную информационную базу для уяснения их сущности.

Анализ законодательной базы, актов подзаконного нормотворчества и решений высших судов России позволяет выделить некоторые особенности в правовом регулировании отдельных неналоговых платежей.

Во-первых, в отличие от налоговых платежей (налогов и сборов), элементы которых закрепляются исключительно в законодательстве о налогах и сборах, элементы обложения неналоговыми платежами могут содержаться не только в федеральных законах, но и в актах подзаконного нормотворчества. Как отметил в одном из своих решений Конституционный Суд РФ, вопрос о том, какие именно элементы обложения фискальными сборами⁷ должны быть установлены непосредственно законом и, следовательно, какие полномочия при этом могут быть делегированы Правительству РФ, в том числе по вопросу регулирования размеров платежей, законодателем не может решаться произвольно, в частности без учета места соответствующего акта в правовой системе Российской Федерации,

⁷ Конституционный Суд РФ в своих решениях использует термин «фискальный сбор» для обозначения различных неналоговых платежей, поступающих в бюджеты бюджетной системы РФ.

особенностей предмета правового регулирования и специфики соответствующего фискального сбора⁸.

Анализ некоторых неналоговых платежей позволяет отметить, что в зависимости от их конкретного вида на уровне федеральных законов могут определяться их плательщики, объекты обложения, тогда как вопросы порядка исчисления, взимания и ставки регламентируются актами Правительства РФ⁹. Однако есть и такие неналоговые платежи, которые лишь упоминаются в законодательных актах, а все вопросы их правового регулирования являются прерогативой Правительства РФ. Например, в ст. 1249 Гражданского кодекса Российской Федерации установлено правило о необходимости уплаты патентных пошлин, а все вопросы их нормативно-правового регулирования согласно указанной статье делегируются Правительству РФ. Так, перечень юридически значимых действий, за которые взимаются патентные пошлины, их размеры, плательщики этих пошлин,

⁸ См., например: Постановление Конституционного Суда РФ от 28 февраля 2006 г. № 2-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений Федерального закона “О связи” в связи с запросом Думы Корякского автономного округа». Доступ из справ.-прав. сист. «КонсультантПлюс».

⁹ Например, плательщики, категории объектов обложения утилизационным сбором закреплены в ст. 24.1 Федерального закона от 24 июня 1998 г. № 89-ФЗ «Об отходах производства и потребления», а конкретный перечень объектов, размеры этого сбора и порядок его взимания (в том числе порядок исчисления, уплаты, взыскания, возврата и зачета излишне уплаченных или излишне взысканных сумм сбора) устанавливаются в постановлениях Правительства РФ от 6 февраля 2016 г. № 81 «Об утилизационном сборе в отношении самоходных машин и (или) прицепов к ним и о внесении изменений в некоторые акты Правительства Российской Федерации» и от 26 декабря 2013 г. № 1291 «Об утилизационном сборе в отношении колесных транспортных средств (шасси) и прицепов к ним и о внесении изменений в некоторые акты Правительства Российской Федерации». Также плательщики, платежная база и порядок исчисления платы за негативное воздействие на окружающую среду определяются в Федеральном законе от 10 января 2002 г. № 7-ФЗ «Об охране окружающей среды», а ставки и дополнительные коэффициенты, влияющие на сумму указанного неналогового платежа, устанавливаются в постановлениях Правительства РФ от 1 марта 2022 г. № 274 «О применении в 2022 году ставок платы за негативное воздействие на окружающую среду» и от 13 сентября 2016 г. № 913 «О ставках платы за негативное воздействие на окружающую среду и дополнительных коэффициентах».

порядок и сроки уплаты, а также основания для освобождения от уплаты пошлин, уменьшения их размеров, отсрочки их уплаты или возврата регламентируются Положением о патентных и иных пошлинах за совершение юридически значимых действий, связанных с патентом на изобретение, полезную модель, промышленный образец, с государственной регистрацией товарного знака и знака обслуживания, с государственной регистрацией и предоставлением исключительного права на географическое указание, наименование места происхождения товара, а также с государственной регистрацией отчуждения исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации, залога исключительного права, предоставления права использования такого результата или такого средства по договору, перехода исключительного права на такой результат или такое средство без договора, утвержденным постановлением Правительства РФ от 10 декабря 2008 г. № 941¹⁰.

Более того, отдельные элементы некоторых неналоговых платежей могут устанавливаться и в актах иных органов государственной власти и местного самоуправления. Например, ставки платы за пользование водными объектами в зависимости от того, в чьей собственности они находятся (федеральной, собственности субъекта РФ или муниципального образования), а также порядок их расчета и взимания определяются в актах Правительства РФ, органов государственной власти субъектов РФ¹¹, органов местного самоуправления¹².

Однако, несмотря на такую особенность правового регулирования большинства неналоговых платежей, в любом случае обязанность по их уплате должна быть установлена в соот-

ветствующем федеральном законе. Именно поэтому только законодатель вправе определить полномочия Правительства РФ и других органов государственной власти и местного самоуправления по нормативно-правовому регулированию отдельных элементов обложения неналоговыми платежами и иных связанных с ними вопросов.

Во-вторых, как неоднократно указывал в своих решениях Конституционный Суд РФ¹³, и эти выводы затем использовал Верховный Суд РФ¹⁴, обязательные в силу закона публичные платежи в бюджет, не являющиеся налогами и сборами согласно НК РФ, но по своей сути представляющие собой именно фискальные сборы, не должны выводиться из сферы действия ст. 57 Конституции РФ и развивающих ее правовых позиций об условиях надлежащего установления налогов и сборов, конкретизированных законодателем применительно к сборам, в частности, в п. 3 ст. 17 НК РФ, которая приобретает тем самым универсальный характер. Согласно положениям данной нормы при установлении сборов в любом случае должны быть определены их плательщики и элементы обложения применительно к конкретным сборам. Кроме того, Верховный Суд РФ обращает внимание в своих решениях на то, что принцип формальной определенности, установленный в п. 6 ст. 3 НК РФ, также является общим для всех обязательных платежей. Он означает, что правила их взимания должны быть сформулированы ясным образом, чтобы обязанность по уплате могла быть исполнена правильно каждым плательщиком и не зависела от усмотрения контролирующих органов¹⁵.

¹³ См., например: постановления Конституционного Суда РФ от 28 февраля 2006 г. № 2-П, от 19 июля 2019 г. № 30-П. Доступ из справ.-прав. сист. «КонсультантПлюс».

¹⁴ См., например: определения Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 24 ноября 2020 г. № 305-ЭС20-6768 по делу № А41-95371/2018 (определением Верховного Суда РФ от 16 апреля 2021 г. № 64-ПЭК21 по делу № А41-95371/2018 отказано в передаче надзорной жалобы для рассмотрения в судебном заседании Президиума Верховного Суда РФ), от 26 декабря 2017 г. по делу № 305-КГ17-12383, А40-170463/16. Доступ из справ.-прав. сист. «КонсультантПлюс».

¹⁵ См.: определения Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 24 ноября 2020 г. № 305-ЭС20-6768 по делу № А41-95371/2018 (определением Верховного Суда РФ от 16 апреля 2021 г. № 64-ПЭК21 по делу № А41-95371/2018 отказано в передаче

¹⁰ В указанный нормативно-правовой акт постановлением Правительства РФ от 19 сентября 2022 г. № 1652 внесены изменения, вступившие в силу с 31 декабря 2022 г.

¹¹ Например, в Воронежской области ставки, порядок расчета и взимания платы за пользование водными объектами, находящимися в ее собственности, установлены в постановлении Правительства Воронежской области от 20 апреля 2017 г. № 317 «Об утверждении ставок платы за пользование водными объектами, находящимися в собственности Воронежской области, порядка расчета и взимания такой платы».

¹² Данное положение содержится в п. 3 ст. 20 Водного кодекса Российской Федерации.

Также, по мнению Конституционного Суда РФ, такие принципы налогообложения, как справедливость, равенство и соразмерность, основанные на фундаментальных конституционных предписаниях, и конкретизирующий их принцип экономической обоснованности во всяком случае применимы к обязательным публичным (фискальным) платежам. Помимо этого, в одном из своих решений Конституционный Суд РФ указал на необходимость применения установленного в НК РФ принципа, который заключается в том, что все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (п. 7 ст. 3 НК РФ), и к плательщикам фискальных сборов, в частности утилизационного сбора¹⁶.

Исходя из приведенных правовых позиций Конституционного Суда РФ по вопросам правового регулирования отдельных неналоговых платежей, воспринятых и развитых Верховным Судом РФ в своих решениях при разрешении различных споров, можно отметить, что большинство общих принципов, отраженных в налоговом законодательстве, в равной степени применяются и в правовом регулировании различных неналоговых платежей.

Однако возникает вполне резонный вопрос, почему Конституционный Суд РФ, с одной стороны, распространяет на неналоговые платежи такие установленные в Конституции РФ и НК РФ принципы, как обязанность каждого платить только законно установленные налоги и сборы, определенность налогообложения и т. д., но при этом допускает возможность регулирования отдельных элементов этих платежей, например, ставок, которые непосредственно влияют на размер платежа, Правительством РФ и другими органами государственной власти и местного самоуправления в принимаемых ими нормативно-правовых актах? Это также касается и порядка исчисления (уплаты), который является неотъемлемым элементом обложения тем или

надзорной жалобы для рассмотрения в судебном заседании Президиума Верховного Суда РФ). Доступ из справ.-прав. сист. «КонсультантПлюс».

¹⁶ См.: постановление Конституционного Суда РФ от 19 июня 2019 г. № 30-П «По делу о проверке конституционности положений статьи 24.1 Федерального закона “Об отходах производства и потребления” в связи с запросом Арбитражного суда Республики Карелия». Доступ из справ.-прав. сист. «КонсультантПлюс».

иным сбором. По нашему мнению, все элементы обложения неналоговыми платежами, которые напрямую влияют на размер и порядок их исчисления (уплаты), должны быть урегулированы исключительно федеральным законом. При этом возможность регулирования отдельных процедурных вопросов (порядка взыскания, возврата излишне уплаченных или взысканных неналоговых платежей) указанными органами власти в принципе допустима.

В-третьих, следует отметить, что приведенные правовые позиции Конституционного Суда РФ, распространяющие на неналоговые платежи действие большинства принципов налогового законодательства, приводят к тому, что различные судебные инстанции и плательщики отдельных неналоговых платежей пытаются применить к возникающим правоотношениям по аналогии нормы налогового законодательства. Например, в одном из решений арбитражный суд первой инстанции пришел к выводу о необходимости отказать плательщику утилизационного сбора в его возврате в виду несоблюдения им установленного в ст. 138 НК РФ досудебного порядка обжалования решения налогового органа об отказе в возврате излишне уплаченного утилизационного сбора, который является администратором указанного вида неналогового дохода. Однако вышестоящая судебная инстанция отменила данное решение, отметив, что в НК РФ не содержится указания на возможность применения его положений к правоотношениям, связанным с уплатой утилизационного сбора¹⁷.

В другом споре, касающемся взыскания платы за негативное воздействие на окружающую среду, ее плательщик указывал на необходимость применения срока давности взыскания, установленного в отношении налогов и сборов. Однако, как правильно отметил арбитражный суд округа, НК РФ не устанавливает такого сбора, как плата за негативное воздействие на окружающую среду, поэтому его положения, в том числе касающиеся срока давности взыскания, не могут быть реализованы в данном случае, а применяется предусмотренный ст. 196 Гражданского

¹⁷ См.: определение Арбитражного суда города Санкт-Петербурга и Ленинградской области от 19 января 2021 г. по делу № А56-118704/2020 отменено постановлением Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 22 марта 2021 г. № 13АП-7256/2021.

кодекса Российской Федерации общий срок исковой давности в три года¹⁸.

Напротив, решение по недавней жалобе в Конституционный Суд РФ о необходимости применения по аналогии положений норм НК РФ к одному из фискальных платежей подтвердила такую возможность. Так, заявитель просил признать противоречащим положениям Конституции РФ п. 37 Правил взимания, исчисления, уплаты и взыскания утилизационного сбора в отношении самоходных машин и (или) прицепов к ним, а также возврата и зачета излишне уплаченных или излишне взысканных сумм этого сбора, утвержденных постановлением Правительства РФ от 6 февраля 2016 г. № 81, поскольку данная норма лишает плательщика утилизационного сбора, с которого он был необоснованно взыскан таможенным органом, права на получение с указанной суммы процентов.

Так, в соответствии с оспариваемым пунктом при возврате излишне взысканных сумм утилизационного сбора проценты с излишне взысканного сбора не выплачиваются, суммы не индексируются и комиссионное вознаграждение по банковским операциям выплачивается за счет переводимых средств. Такая формулировка очевидно отличается от положений действующей в настоящее время редакции ст. 79 НК РФ, которая предусматривает начисление процентов за излишне взысканные налоги и сборы со дня их взыскания.

Как отметил Конституционный Суд РФ в постановлении от 8 ноября 2022 г. № 47-П, признавая оспариваемую норму не соответствующей Конституции РФ, отсутствие законодательной регламентации параметров утилизационного сбора в составе нормативно определенного перечня налоговых и таможенных платежей (ст. 13–15 НК РФ и ст. 46 Таможенного кодекса Евразийского экономического союза) не исключает необходимости обеспечить права и законные интересы плательщиков сбора, обладающего юридически значимыми признаками, характерными для обязательных публичных платежей. По мнению суда, плательщики утилизационного сбора не должны находиться – без достаточных на то оснований – в заведомо худшем

положении по сравнению с налогоплательщиками и плательщиками таможенных платежей, в том числе применительно к выплате процентов на излишне взысканные суммы. Поэтому до внесения соответствующих изменений в вышеуказанное постановление Правительством РФ выплата процентов с излишне взысканных утилизационных сборов при их возврате плательщику должна осуществляться по аналогии с порядком выплаты процентов, установленным ст. 79 НК РФ¹⁹.

Исходя из приведенных правовых позиций Конституционного Суда РФ и Верховного Суда РФ, которые составляют лишь их малую часть, можно отметить, что особенности правового регулирования отдельных неналоговых платежей могут существенно отличаться друг от друга. Несмотря на выработанные в отношении некоторых неналоговых платежей подходы указанных судов, для других платежей они могут быть неприменимы.

Однако, по нашему мнению, создание специального законодательного акта, регламентирующего общие правила исчисления, уплаты и взимания неналоговых платежей, не улучшит сложившуюся ситуацию, да это и не требуется в виду существенных различий их правовой природы и отраслевой принадлежности отношений, в рамках которых необходима их уплата. Кроме того, поступающие в соответствующий бюджет доходы от уплаты неналоговых платежей имеют разных администраторов, деятельность которых обладает соответствующей спецификой. И наконец, правовые последствия, возникающие в результате неуплаты соответствующего неналогового платежа, тоже различаются в зависимости от его правовой природы и могут выражаться как во взыскании или отказе в совершении юридически значимых действий, так и в привлечении к соответствующему виду юридической ответственности.

Вместе с тем, вопрос правового регулирования элементов обложения сборами по аналогии

¹⁹ См.: постановление Конституционного Суда РФ от 8 ноября 2022 г. № 47-П «По делу о проверке конституционности пункта 37 Правил взимания, исчисления, уплаты и взыскания утилизационного сбора в отношении самоходных машин и (или) прицепов к ним, а также возврата и зачета излишне уплаченных или излишне взысканных сумм этого сбора в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью “Трактородеталь Групп”». Доступ из справ.-прав. сист. «КонсультантПлюс».

¹⁸ См.: постановление Арбитражного суда Уральского округа от 19 ноября 2021 г. по делу № А60-62874/2019. Доступ из справ.-прав. сист. «КонсультантПлюс».

с налоговым законодательством необходимо решать при разработке федерального закона соответствующей отраслевой принадлежности. Правительству РФ, иным органам государственной власти и местного самоуправления, в свою очередь, законодателем может быть делегировано полномочие по осуществлению правовой регламентации только процедурных вопросов, например, вопросов взыскания, возврата.

Библиографический список

Зарипов В., Попов П., Ромащенко Л. Концепция совершенствования правового регулирования неквалифицированных налогов и сборов // Публичные финансы и налоговое право : ежегодник. Вып. 5: Целевые публичные фонды и неналоговые платежи в странах Центральной и Восточной Европы / под ред. М. В. Карасевой (Сенцовой). – Воронеж, 2015. С. 82–98.

Золотарева А. Проблемы кодификации неналоговых платежей // Экономическая политика. 2019. № 6. С. 62–81.

Корнев А. Д. Признаки фискальных сборов и парафискалитетов // Актуальные проблемы российского права. 2017. № 7. С. 28–38.

Лунина Н. Плата за использование лесов : правовая природа // Публичные финансы и налоговое право : ежегодник. Вып. 7: Природоресурсные и экологические платежи в странах Центральной и Восточной Европы / под. ред. М. В. Карасевой (Сенцовой). Воронеж, 2017. С. 185–195;

Рыбинская Е. Т. О правовой природе платы за негативное воздействие на окружающую среду в системе механизма экономико-административного воздействия на природопользователей // Государственная власть и местное самоуправление. 2022. № 3. С. 31–34.

Ялбулганов А. Понятие, система и правовое регулирование природоресурсных платежей в Российской Федерации // Публичные финансы и налоговое право : ежегодник. Вып. 7: Природоресурсные и экологические платежи в странах Центральной и Восточной Европы / под. ред. М. В. Карасевой (Сенцовой). Воронеж, 2017. С. 122–147.

Воронежский государственный университет
Мардасова М. Е., кандидат юридических наук,
доцент кафедры финансового права
E-mail: m.mardasova@yandex.ru

Voronezh State University
Mardasova M. E., Candidate of Legal Sciences,
Associate Professor of the Financial Law Department
E-mail: m.mardasova@yandex.ru

Поступила в редакцию: 02.12.2022

Received: 02.12.2022

ДУАЛИСТИЧЕСКАЯ ПРИРОДА НЕНАЛОГОВЫХ ПЛАТЕЖЕЙ ЗА ИСПОЛЬЗОВАНИЕ ЗЕМЕЛЬНЫХ УЧАСТКОВ, НАХОДЯЩИХСЯ В ГОСУДАРСТВЕННОЙ ИЛИ МУНИЦИПАЛЬНОЙ СОБСТВЕННОСТИ

Е. С. Корчагина, Н. А. Лунина
Воронежский государственный университет

THE DUALISTIC NATURE OF NON-TAX PAYMENTS FOR THE USE OF LAND PLOTS OWNED BY THE STATE OR MUNICIPAL PROPERTY

E. S. Korchagina, N. A. Lunina
Voronezh State University

Аннотация: авторы проводят анализ неналоговых платежей за использование земельных участков, находящихся в государственной или муниципальной собственности. Отмечается увеличение количества неналоговых платежей за использование публичных земельных участков, а также способов их расчета. Регулируются они и финансовым, и земельным, и гражданским законодательством. Это обуславливает их двойственную природу. В то же время авторы считают, что по сути эти платежи имеют налоговую природу, и предлагают унифицировать способы расчета.

Ключевые слова: платность использования земли, неналоговые платежи за использование земельных участков, находящихся в государственной или муниципальной собственности, арендная плата за земельные участки, находящиеся в государственной или муниципальной собственности, плата по соглашениям об установлении сервитута, заключенным органами государственной исполнительной власти и органами местного самоуправления, плата за публичный сервитут, предусмотренный решением уполномоченного органа об установлении публичного сервитута в отношении земельных участков, которые находятся в государственной или муниципальной собственности, плата за разрешение на использование земель или земельных участков, находящихся в государственной или муниципальной собственности, без предоставления и установления сервитута и плата за изменение разрешенного использования земельного участка.

Abstract: the authors analyze non-tax payments for the use of land plots owned by the state or municipal property. There is an increase in the number of non-tax payments for the use of public land plots, as well as methods of their calculation. They are regulated by financial, land, and civil legislation. This causes their dualistic nature. At the same time, the authors believe that in fact these payments have a tax nature and propose to unify the methods of calculation.

Keywords: payment for the use of land; non-tax payments for the use of land plots owned by the state or municipal property; rent for land plots in state or municipal ownership; payment under agreements on the establishment of an easement concluded by state executive authorities and local self-government bodies; payment for a public easement provided for by the decision of the authorized body on the establishment of a public easement in respect of land plots that are in state or municipal ownership; payment for permission to use land or land plots owned by the state or municipal property, without granting and establishing an easement and payment for changing the permitted use of the land plot.

Принцип платности использования земли означает, что любое использование земли осуществляется за плату, за исключением случаев,

установленных федеральными законами и законами субъектов Российской Федерации (пп. 7 п. 1 ст. 1 Земельного кодекса Российской Федерации (далее – ЗК РФ¹)). Формами платы за ис-

© Корчагина Е. С., Лунина Н. А., 2023

¹ См.: Собрание законодательства РФ. 2001. № 44. Ст. 4147

пользование земли являются земельный налог (до введения в действие налога на недвижимость), арендная плата и иная плата, предусмотренная ЗК РФ. В силу этого у лица, фактически использующего земельный участок, возникает обязанность вносить плату за использование земли. Непосредственно нормы и правила, связанные с взиманием земельного налога, содержатся в Налоговом кодексе Российской Федерации (далее – НК РФ)². За земли, переданные в аренду, взимается арендная плата. Порядок определения размера арендной платы, порядок, условия и сроки внесения арендной платы за земли, находящиеся в собственности Российской Федерации, субъектов Российской Федерации или муниципальной собственности, устанавливаются соответственно Правительством Российской Федерации, органами государственной власти субъектов Российской Федерации, органами местного самоуправления (пп. 1 и 3 ст. 65 ЗК РФ). В п. 10 ст. 3 Федерального закона от 25 октября 2001 г. № 137-ФЗ «О введении в действие Земельного кодекса Российской Федерации»³ закреплено, что порядок определения размера арендной платы, а также порядок, условия и сроки внесения арендной платы за использование земельных участков, государственная собственность на которые не разграничена, устанавливаются органами государственной власти субъектов Российской Федерации. Федеральный законодатель, закрепив принцип самостоятельного установления субъектами земельных правоотношений размера арендной платы договором аренды (п. 4 ст. 22 ЗК РФ) и предоставив соответствующим органам государственной власти или органам местного самоуправления (в зависимости от вида права собственности на землю) полномочия по правовому регулированию вопроса о порядке определения размера арендной платы, не ограничил права субъектов Российской Федерации и муниципальных образований в этом вопросе, что подтверждается отсутствием на федеральном уровне единой методики расчета ставок арендной платы.

Вместе с тем в ЗК РФ предусмотрено право Правительства РФ устанавливать общие начала определения арендной платы при аренде зе-

² См.: Собрание законодательства РФ. 2000. № 32. Ст. 3340.

³ См.: Собрание законодательства РФ. 2001. № 44. Ст. 4148.

мельных участков, находящихся в государственной или муниципальной собственности (п. 4 ст. 22). Реализуя предоставленные полномочия, Правительство РФ в соответствии со ст. 22 и 65 ЗК РФ, постановлением Правительства РФ от 16 июля 2009 г. № 582 утвердило Основные принципы определения арендной платы при аренде земельных участков, находящихся в государственной или муниципальной собственности⁴. Следовательно, утвержденные этим постановлением правила определения размера арендной платы подлежат применению только к земельным участкам, находящимся в собственности Российской Федерации⁵.

В настоящее время закрепление механизма реализации принципа платности использования земли требует корректировки путем добавления в состав форм платы за землю, платы за пользование сервитутом, а также платы за использование земельных участков без предоставления и установления сервитутов.

В бюджетном законодательстве (ст. 51, 57, 62 Бюджетного кодекса Российской Федерации (далее – БК РФ⁶)) к неналоговым платежам за пользование земельными участками относятся:

- доходы от использования земель или земельных участков, находящихся в государственной или муниципальной собственности;
- доходы от продажи земельных участков, находящихся в государственной или муниципальной собственности;
- платы за увеличение площади земельных участков, находящихся в частной собственности, в результате перераспределения таких земельных участков и земельных участков, находящихся в государственной или муниципальной собственности;

– платы по соглашениям об установлении сервитута, заключенным органами государственной исполнительной власти и органами местного самоуправления, государственными или муниципальными предприятиями либо государственными или муниципальными уч-

⁴ См.: Собрание законодательства РФ. 2009. № 30. Ст. 3821.

⁵ См.: определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 15 июня 2015 г. № 310-ЭС15-1189 по делу № А14-12748/2013. Доступ из справ.-прав. сист. «Консультант плюс»

⁶ См.: Собрание законодательства РФ. 1998. № 31. Ст. 3823.

реждениями в отношении земельных участков, находящихся в государственной или муниципальной собственности;

– платы за публичный сервитут, предусмотренной решением уполномоченного органа об установлении публичного сервитута в отношении земельных участков, которые находятся в государственной или муниципальной собственности.

Их можно разделить на две группы неналоговых платежей: от реализации и от использования публичных земельных участков.

К неналоговым платежам от реализации публичных земельных участков относятся: доходы от продажи земельных участков, находящихся в государственной или муниципальной собственности, и плата за увеличение площади земельных участков, находящихся в частной собственности, в результате перераспределения таких земельных участков, находящихся в государственной или муниципальной собственности.

К платежам от использования публичных земельных участков относятся:

1) арендная плата за земельные участки, находящиеся в государственной или муниципальной собственности;

2) плата по соглашениям об установлении сервитута, заключенным органами государственной исполнительной власти и органами местного самоуправления, государственными или муниципальными предприятиями либо государственными или муниципальными учреждениями в отношении земельных участков, находящихся в государственной или муниципальной собственности;

3) плата за публичный сервитут, предусмотренной решением уполномоченного органа об установлении публичного сервитута в отношении земельных участков, которые находятся в государственной или муниципальной собственности;

4) плата за разрешение на использование земель или земельных участков, находящихся в государственной или муниципальной собственности, без предоставления и установления сервитута;

5) плата за изменение разрешенного использования земельного участка.

Два последних платежа в БК РФ прямо не предусмотрены. Плата за разрешение на исполь-

зование земель или земельных участков, находящихся в государственной или муниципальной собственности, без предоставления и установления сервитута, публичного сервитута прямо в ЗК РФ не установлена, за исключением использования земельных участков под некапитальными гаражами. Но многие субъекты РФ ввели данную плату.

Институт разрешительного землепользования возник в 2015 г. и в 2021-м расширил сферу применения. Разрешительная процедура, «во-первых, стала альтернативой предоставлению участков фактически его упрощенным способом, применяемым в строго ограниченных по срокам целях (хотя формально это не называется предоставлением). А во-вторых, он вполне подходит как для различных предпринимательских краткосрочных задач, так и для граждан-автолюбителей»⁷.

Разрешение на использование земельных участков, схема размещения объектов, договор на установку и эксплуатацию рекламной конструкции не являются правоустанавливающими документами на земельный участок, они не порождают вещные права, подлежащие государственной регистрации, разрешая лишь ограниченное пользование и владение земельным участком. Именно наличие у лица разрешения на использование земельных участков позволяет ему использовать участок без принятия со стороны органов государственной власти или органов местного самоуправления решения о предоставлении земельных участков или заключения с указанными органами каких-либо договоров. «Такой специальный правовой режим мог бы также именоваться “ограниченным дозволением использования земли”. Он имеет смешанную (и публично-правовую, и частно-правовую) природу. Решение уполномоченного органа об использовании земли (земельного участка) лишь выступает как акт публичной власти, с одной стороны, поскольку, с другой – оно представляет способ удовлетворения потребностей конкретных лиц (обращающихся за решением)»⁸.

⁷ Кузьмин Р. Р. Использование земли без предоставления и установления сервитута как фиктивная категория. Ее влияние на вещное право // Хозяйство и право. 2022. № 6. С. 53–61.

⁸ Корнеев А. Л. Особенности действия норм об использовании земли (земельных участков) без предостав-

Разрешительное землепользование – это искусственно собранная конструкция, она противоречит доктрине права. Ее суть сводится к фактическому использованию и владению земельным участком (особенно в случае размещения нестационарных торговых объектов) при отсутствии прав на земельный участок. Это какая-то измененная и искаженная форма аренды. Этот феномен чужероден по отношению к институтам и вещного, и обязательственного права. «Степень юридической защиты права на использование земельного участка в порядке, установленном главой V.6 ЗК РФ, является значительно более низкой по сравнению с вещными правами, а также арендой и правом безвозмездного пользования, поскольку действие разрешения на использование земель или земельного участка прекращается со дня предоставления земельного участка гражданину или юридическому лицу»⁹. Субъект права в соответствии с гл. 5.6 ЗК РФ лишен любых вещных притязаний. Непонятная конструкция по использованию земли породила еще одну форму платы за землю.

Вряд ли существует экономически обоснованная необходимость устанавливать плату во всех случаях, когда соответствующие объекты лишь временно хранятся (например, просто складированы) на земельном участке и не осуществляется какое-либо иное воздействие на почвенный слой. Но при установлении сооружений, объемного оборудования, объектов энергетики на длительное время ситуация изменяется. Поэтому надо признать уместным и обоснованным право субъектов РФ предусматривать взимание разумной и справедливой (сбалансированной) платы.

Федеральным законом от 5 апреля 2013 г. № 43-ФЗ «Об особенностях регулирования отдельных правоотношений в связи с присоединением к субъекту Российской Федерации – городу федерального значения Москве территорий и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» введена плата за изменение вида разрешенного исполь-

ления // Вестник Московского университета. Серия 11. Право. 2022. № 2. С. 69–82.

⁹ Луцки С. А. Разрешительный характер использования некоторых видов земельных участков // Правовые вопросы недвижимости. 2022. № 1. С. 15–18.

зования земельного участка¹⁰. Выбор предусматриваемого строительства, реконструкцию объекта капитального строительства вида разрешенного использования земельного участка, расположенного в границах субъекта Российской Федерации – города федерального значения Москвы, в границах Московской области и находящегося в собственности физического лица или юридического лица, осуществляется при условии внесения им платы за изменение вида разрешенного использования земельного участка, определяемой в порядке, установленном нормативным правовым актом субъекта Российской Федерации – города федерального значения Москвы, нормативным правовым актом Московской области, с учетом разницы между установленной кадастровой стоимостью земельного участка и кадастровой стоимостью земельного участка с измененным видом разрешенного использования. Плата за изменение вида разрешенного использования земельного участка, расположенного в границах субъекта Российской Федерации – города федерального значения Москвы, в границах Московской области и находящегося в собственности физического лица или юридического лица, подлежит зачислению в бюджет субъекта Российской Федерации – города федерального значения Москвы, бюджет Московской области по нормативу 100 % (ст. 22 указанного федерального закона).

Система этих платежей постоянно увеличивается. Правовой режим этих платежей определяется финансовым, земельным и гражданским правом. Природа платежей от использования публичных земель во многом имеет налоговую природу.

Согласно ст. 396 НК РФ¹¹ сумма земельного налога исчисляется по истечении налогового периода как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы – кадастровой стоимости земельного участка. Регулируемая арендная плата за публичные земельные участки также во многих случаях определяется на основании кадастровой стоимости земельного участка и рассчитывается в процентном отношении. Размер платы по соглашению об установлении сервитута в отношении земельных

¹⁰ См.: Собрание законодательства. 2013. № 14. Ст. 1651.

¹¹ См.: Собрание законодательства. 2000. № 32. Ст. 3340.

участков, находящихся в федеральной собственности, определяется на основании кадастровой стоимости земельного участка и рассчитывается как 0,01 % кадастровой стоимости земельного участка за каждый год срока действия сервитута. Размер платы по соглашению об установлении сервитута, заключенному в отношении земельных участков, находящихся в федеральной собственности и предоставленных в постоянное (бессрочное) пользование, либо в пожизненное наследуемое владение, либо в аренду, может быть определен как разница рыночной стоимости указанных прав на земельный участок до и после установления сервитута, которая определяется независимым оценщиком в соответствии с законодательством Российской Федерации об оценочной деятельности¹².

В Воронежской области размер платы по соглашению об установлении сервитута в отношении земельного участка рассчитывается по формуле¹³

$$Cг = \frac{Kс}{Sз} \times Sc \times Aст,$$

где Сг – размер годовой платы за сервитут; Кс – кадастровая стоимость земельного участка, обременяемого сервитутом; Sз – площадь обременяемого сервитутом земельного участка; Sc – площадь действия обременения (сервитута); Aст – арендная ставка за пользование земельным участком, определяемая в порядке, установленном правительством Воронежской области, в процентном соотношении от кадастровой стоимости участка в зависимости от разрешенного (функционального) использования.

Плата по соглашению об установлении сервитута в отношении земельных участков, находящихся в собственности Белгородской области, и земельных участков, государственная

собственность на которые не разграничена, на территории Белгородской области определяется в размере рыночной стоимости убытков, причиненных собственнику, землепользователю, землевладельцу, арендатору участка в связи с ограничением прав в результате установления сервитута, на основании отчета об оценке, выполненного в соответствии с законодательством Российской Федерации об оценочной деятельности¹⁴.

Размер платы за использование земельных участков, находящихся в федеральной собственности, для возведения гражданами гаражей, являющихся некапитальными сооружениями, определяется в размере земельного налога, рассчитанного в отношении такого земельного участка пропорционально площади, занимаемой гаражом¹⁵.

Размер платы за использование земель или земельных участков без их предоставления и установления сервитутов с целью размещения объекта, определяется по формуле

$$П = УПКС \times Пл \times Пр \times Ср / 12,$$

где П – плата за использование земель или земельных участков без их предоставления и установления сервитутов (руб.); УПКС – среднее значение удельного показателя кадастровой стоимости земельных участков по сегментам, утвержденное приказом Департамента имущественных и земельных отношений Воронежской области от 6 ноября 2020 г. № 2562 (руб./кв. м). Средний удельный показатель кадастровой стоимости земельного участка в разрезе сегментов определяется исходя из видов объектов, установленных Перечнем видов объектов, размещение которых может осуществляться на землях или земельных участках, находящихся в госу-

¹² См.: Об утверждении Правил определения размера платы по соглашению об установлении сервитута в отношении земельных участков, находящихся в федеральной собственности : постановление Правительства РФ от 23 декабря 2014 г. № 1461 // Собрание законодательства РФ. 2015. № 1 (часть II). Ст. 256.

¹³ См.: О Методике расчета соразмерной платы по соглашению об установлении сервитута в отношении земельных участков, находящихся в собственности Воронежской области, а также земельных участков, государственная собственность на которые не разграничена : приказ Департамента имущественных и земельных отношений Воронежской области от 8 февраля 2016 г. № 135. URL: <http://www.govvrn.ru>

¹⁴ См.: Об утверждении Порядка определения платы по соглашению об установлении сервитута в отношении земельных участков, находящихся в собственности Белгородской области, и земельных участков, государственная собственность на которые не разграничена, на территории Белгородской области : постановление Правительства Белгородской области от 22 декабря 2014 г. № 474-пп. URL: <http://www.zakon.belregion.ru>

¹⁵ См.: О порядке определения платы за использование земельных участков, находящихся в федеральной собственности, для возведения гражданами гаражей, являющихся некапитальными сооружениями : постановление Правительства РФ от 9 октября 2021 г. № 1710 // Собрание законодательства РФ. 2021. № 43. Ст. 7242.

дарственной или муниципальной собственности, без предоставления земельных участков и установления сервитутов, утвержденным постановлением Правительства РФ от 3 декабря 2014 г. № 1300¹⁶, и устанавливается согласно приложению к Положению о порядке и условиях размещения объектов на землях или земельных участках, находящихся в государственной или муниципальной собственности, без предоставления земельных участков и установления сервитутов; Пл – используемая площадь земель (кв. м); Пр – процент от удельного показателя кадастровой стоимости земли (0,01%); Ср – срок использования земель (месяцев).

Уполномоченный орган информирует заявителя о размере платы за использование испрашиваемого земельного участка для размещения объекта в течение одного рабочего дня с момента определения размера платы. Заявитель в течение трех рабочих дней со дня получения от уполномоченного органа сведений о размере платы за использование испрашиваемого земельного участка для размещения объекта направляет в уполномоченный орган информацию о согласии (несогласии) с размером платы за использование испрашиваемого земельного участка для размещения объекта. В случае несогласия с размером стоимости права использования испрашиваемого земельного участка для размещения объекта уполномоченный орган принимает решение об оставлении заявления без рассмотрения и информирует заявителя о принятом решении в течение трех рабочих дней¹⁷.

¹⁶ См.: Об утверждении перечня видов объектов, размещение которых может осуществляться на землях или земельных участках, находящихся в государственной или муниципальной собственности, без предоставления земельных участков и установления сервитутов : постановление Правительства РФ от 3 декабря 2014 г. № 1300 // Собрание законодательства РФ. 2014. № 50. Ст. 7089.

¹⁷ См.: Об утверждении Положения о порядке и условиях размещения объектов на землях или земельных участках, находящихся в государственной или муниципальной собственности, без предоставления земельных участков и установления сервитутов : приказ Департамента имущественных и земельных отношений Воронежской области от 2 июля 2015 г. № 1111. URL: <https://www.govrn.ru>

В Белгородской области этот вид использования земель может осуществляться и платно, и бесплатно¹⁸.

Это небольшая часть примеров установления платы за использование публичных земельных участков. Все публичные образования имеют право определять платежи за использование этих земель.

У правоотношений, возникающих в связи с уплатой арендной платы, платы за установление сервитута, за разрешенное использование земельными участками, находящимися в публичной собственности, отсутствуют какие-либо договорные свойства. О сходстве правовой природы земельного налога и арендной платы за землю Верховный Суд РФ неоднократно упоминает в своих судебных актах. Например, в апелляционном определении Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда РФ от 19 декабря 2018 г. № 49-АПГ18-23¹⁹ отмечается, что согласно правовой позиции Конституционного Суда РФ, сформулированной в определении от 11 мая 2004 г. № 209-О²⁰, при отсутствии единых правил орган местного самоуправления обязан осуществлять дифференциацию ставок земельного налога, который имеет сходную с арендной платой правовую природу в силу положений ст. 65 ЗК РФ, не произвольно, а в соответствии с экономической оценкой территории и генеральным планом города, т. е. основываясь на анализе и оценке экономических, природных и иных факторов, влияющих в том числе на уровень доходности земельного участка по местоположению и зонам различной градостроительной ценности территории. В силу схожести правового регулирования данная позиция применяется и к вопросам установления базовых ставок арендной платы за землю, находящуюся в муниципальной, государственной собственности или в отношении которой государственная собственность не разграничена.

¹⁸ См.: Об утверждении порядка и условий размещения на территории Белгородской области объектов, которые могут быть размещены на землях или земельных участках, находящихся в государственной или муниципальной собственности, без предоставления земельных участков и установления сервитута : постановление Правительства Белгородской области от 16 ноября 2015 г. № 408-пп. URL: <http://www.pravo.gov.ru>, 23.11.2015.

¹⁹ Доступ из справ.-прав. сист. «КонсультантПлюс»

²⁰ Доступ из справ.-прав. сист. «КонсультантПлюс»

Фундаментальным и определяющим принципом договорных отношений является их свобода. Свобода вступления в договорные отношения и свобода определения размера арендной платы в указанных случаях отсутствует у обеих сторон. Содержание постановления Правительства РФ от 16 июля 2009 г. № 582 «Об основных принципах определения арендной платы при аренде земельных участков, находящихся в государственной или муниципальной собственности, и о Правилах определения размера арендной платы, а также порядка, условий и сроков внесения арендной платы за земли, находящиеся в собственности Российской Федерации» свидетельствует, что правительство пыталось унифицировать методики расчета размеров арендной платы за землю и земельного налога. Так, признаки налога, закрепленные в п. 2, 3 и 6 ст. 3 НК РФ нашли отражение в принципах по определению арендной платы, а седьмой принцип уравнил размер земельного налога и арендной платы для собственников зданий и сооружений, расположенных на публичной земле.

В судебных решениях неоднократно говорится о схожести правовой природы аренды земельных участков, находящихся в государственной или муниципальной собственности, и использования земельных участков без предоставления и установления сервитута. Так, в постановлении Арбитражного суда Дальневосточного округа от 17 мая 2018 г. № Ф03-1421/2018 по делу № А51-24002/2017 сказано, что «договор на размещение на государственных или муниципальных землях соответствующего объекта, в том числе в форме разрешения, и договор аренды земельного участка имеют схожую правовую природу, поскольку оба связаны с отношениями по использованию земель. Следовательно, использование земли при размещении объекта без предоставления земельного участка не может иметь в вопросе платы иное правовое регулирование, чем это предусмотрено статьей 65 ЗК РФ, в соответствии с которой одной из форм платы за использование земли является арендная плата. Иное ставило бы в неравное положение участников данных правоотношений. Таким образом, размещение объектов, перечисленных в статье 39.33 Земельного кодекса, являясь одним из способов использования земель, предполагается платным, поскольку иное не пред-

усмотрено ни федеральным законом, ни законом субъекта Российской Федерации»²¹.

Мы поддерживаем мнение Р. А. Тараданова о налоговой природе арендной платы за пользование публичной землей²². Такая бессистемная нормативная база по платежам за использование земельных участков затрудняет их оплату. Мы считаем, что все платежи за пользование публичной землей носят налоговый характер и поэтому должны быть установлены законодательно. Особый порядок вступления в силу нормативного правового акта об установлении или изменении размера или сроков уплаты таких платежей за использование земельных участков будет осуществляться в соответствии со ст. 5 НК РФ.

Библиографический список

Корнеев А. Л. Особенности действия норм об использовании земли (земельных участков) без предоставления // Вестник Московского университета. Серия 11. Право. 2022. № 2. С. 69–82.

Кузьмин Р. Р. Использование земли без предоставления и установления сервитута как фиктивная категория. Ее влияние на вещное право // Хозяйство и право. 2022. № 6. С. 53–61.

Липски С. А. Разрешительный характер использования некоторых видов земельных участков // Правовые вопросы недвижимости. 2022. № 1. С. 15–18.

Тараданов Р. А. О налоговой природе арендной платы за пользование публичной землей под частными зданиями // Вестник экономического правосудия Российской Федерации. 2019. № 6. С. 167–179.

²¹ Доступ из справ.-прав. сист. «КонсультантПлюс»

²² *Тараданов Р. А.* О налоговой природе арендной платы за пользование публичной землей под частными зданиями // Вестник экономического правосудия Российской Федерации. 2019. № 6. С. 167–179.

Воронежский государственный университет
Корчагина Е. С., кандидат юридических наук,
доцент кафедры трудового права
E-mail: katya-vsu88@mail.ru

Лунина Н. А., доцент кафедры трудового права,
кандидат юридических наук, доцент
E-mail: natalialn-vrn@mail.ru

Поступила в редакцию: 22.01.2023

Voronezh State University
Korchagina E.S., Candidate of Legal Sciences,
Associate Professor of Labor Law Department
E-mail: katya-vsu88@mail.ru

Lunina N.A., Candidate of Legal Sciences, Associate Professor of Labor Law Department
E-mail: natalialn-vrn@mail.ru

Received: 22.01.2023

КУРОРТНЫЙ СБОР: ПРОМЕЖУТОЧНЫЕ ИТОГИ ЭКСПЕРИМЕНТА И ПЕРСПЕКТИВЫ РЕФОРМИРОВАНИЯ

И. В. Куркин

Волгоградский государственный университет

RESORT FEE: INTERIM RESULTS OF THE EXPERIMENT AND PROSPECTS FOR REFORMING

I.

V. Kurkin

Volgograd State University

Аннотация: статья посвящена вопросам правового регулирования курортного сбора в Российской Федерации. Осуществлен анализ промежуточных правовых и экономических итогов эксперимента по взиманию курортного сбора на территории отдельных субъектов Российской Федерации. Дана оценка перспективам реформирования системы правового регулирования взимания соответствующего платежа с учетом выявленных особенностей реализации эксперимента. Оценены перспективы внесения изменений в налоговое законодательство Российской Федерации в части включения в Налоговый кодекс Российской Федерации курортного сбора или аналогичного ему платежа.

Ключевые слова: квазиалог, курортный сбор, Налоговый кодекс Российской Федерации, публичный неналоговый платеж, туристический сбор.

Abstract: the article is devoted to the issues of legal regulation of the resort fee in the Russian Federation. An analysis of the intermediate legal and economic results of the experiment on the collection of resort fees on the territory of individual constituent entities of the Russian Federation is carried out. It is given to estimates of the prospects for reforming the system of legal regulation of the collection of the corresponding payment, taking into account the identified features of the implementation of the experiment. The prospects for introducing changes to the tax legislation of the Russian Federation in terms of including a resort fee or a similar payment in the Tax Code of the Russian Federation are assessed.

Key words: quasi-tax, resort fee, Tax Code of the Russian Federation, public non-tax payment, tourist tax.

Современные экономические реалии являются своеобразным катализатором постоянного увеличения собираемости действующих публичных платежей и введения новых, как включенных, так и не включенных в систему налогового законодательства Российской Федерации. При этом одной из очевидных и быстро прогрессирующих тенденций развития современного фискального законодательства Российской Федерации является увеличение количества вводимых в действующую систему правового регулирования публичных неналоговых платежей – так называемых квазиалогов. Причин подоб-

ного явления довольно много, важнейшей из которых является относительно простая процедура их введения по сравнению с налоговыми платежами, правовое регулирование которых осуществляется посредством налогового законодательства.

Несмотря на отсутствие нормативно-правового регулирования понятия «публичный неналоговый платеж», под ним в научной литературе принято понимать установленный законодательством Российской Федерации безвозмездный/возмездный неналоговый платеж, как правило имеющий целевой характер, основной целью взимания которого, в зависимости от вида конкретного платежа, может быть возмещение вреда/предоставление государственной услуги/

предоставление определенного права и т. д., а не пополнение бюджетов Российской Федерации различных уровней¹.

При этом вопреки презюмируемому целевому характеру взимания платежей подобного рода зачастую целью введения и следующего за ним взимания этих платежей является не восстановление и развитие определенной отрасли общественных отношений в связи с деятельностью субъектов правоотношений, в которой осуществляется взимание платежа, а пополнение бюджетов различных уровней Российской Федерации.

Вопреки стратегии презюмирования наличия у публичных неналоговых платежей в первую очередь регулятивной функции, роль последних в пополнении бюджетов Российской Федерации различных уровней растет прямо пропорционально введению в законодательство Российской Федерации новых квазиналоговых платежей и повышению ставок уже действующих.

Бюджетное законодательство Российской Федерации среди иных видов доходов бюджетов специально закрепляет такой, как неналоговые доходы, из чего следует, что огромное количество налоговых платежей, закрепленных Налоговым кодексом Российской Федерации, выступающих в роли налоговых доходов бюджетов различных уровней Российской Федерации, дополняется рядом публичных неналоговых платежей, имеющих налоговый характер и выступающих в роли неналоговых доходов бюджетов различных уровней Российской Федерации.

Одним из платежей подобного рода является курортный сбор, правовое регулирование которого осуществляется Федеральным законом от 29 июля 2017 г. № 214-ФЗ «О проведении эксперимента по развитию курортной инфраструктуры в Республике Крым, Алтайском крае, Краснодарском крае и Ставропольском крае» (далее – Федеральный закон от 29.07.2017 № 214-ФЗ).

Причиной введения данного публичного неналогового платежа, намеренно не включенного в систему налогового законодательства Российской Федерации по причине наличия у последнего строго определенного целевого харак-

тера, являлось развитие курортной инфраструктуры с целью сохранения, восстановления и развития курортов, формирования единого туристского пространства, создания благоприятных условий для устойчивого развития сферы туризма. При этом выбор конкретных территорий для реализации соответствующего эксперимента был обусловлен туристической привлекательностью (в том числе потенциальной) субъектов Российской Федерации, а также необходимостью развития курортной инфраструктуры последних в приоритетном порядке.

Названный федеральный закон во многом имел рамочный характер, поскольку определял обязанность региональных органов государственной власти осуществить разработку и принятие собственных законов субъектов Российской Федерации о введении курортного сбора.

Как было определено ч. 1 ст. 2 Федерального закона от 29.07.2017 № 214-ФЗ, проведение эксперимента должно было осуществляться до 31 декабря 2022 г.

В процессе реализации эксперимента по развитию курортной инфраструктуры путем введения курортного сбора неоднократно поднимался вопрос об упорядочивании всей системы публичных неналоговых платежей в рамках одного из предложенных способов. При этом общая тенденция постепенного культивирования идеи систематизации квазиналогов путем их включения в Налоговый кодекс Российской Федерации непосредственно не затрагивала курортный сбор в том виде, в котором соответствующий платеж регулировался в рамках Федерального закона от 29.07.2017 № 214-ФЗ.

Разработанный и внесенный на публичное обсуждение Проект федерального закона «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части включения отдельных неналоговых платежей в Налоговый кодекс Российской Федерации)» в своей первоначальной редакции предусматривал, среди прочего, включение в Налоговый кодекс Российской Федерации такого платежа, как гостиничный сбор, который был призван начиная с 1 января 2022 г. заменить собой курортный сбор, продолжив тенденцию по систематизации публичных платежей путем их унифицированного правового регулирования налоговым законодательством Российской Федерации.

¹ *Миринова С. М., Куркин И. В.* Современное правовое регулирование публичных неналоговых платежей в Российской Федерации // *Парадигмы управления, экономики и права.* 2020. № 2. С. 203–210.

Однако этот проект федерального закона до настоящего момента так и не был внесен в Государственную думу Российской Федерации, что может свидетельствовать только об одном – государство решило «заморозить» проект внедрения в налоговое законодательство квазиналоговых платежей по причине нестабильной экономической ситуации в стране.

При этом, как отмечал почетный президент Российского союза туристической индустрии Сергей Шпилько, оценивая перспективы трансформирования курортного сбора как публичного неналогового платежа в туристический сбор как платеж в системе налогового законодательства, эффективность реализации эксперимента по взиманию курортного сбора была достигнута в регионах, в которых созрели для этого предпосылки: «...это регионы, пользующиеся традиционным спросом с достаточно высоким чеком, на фоне которого туристический сбор будет не так уж и заметен»².

Результативность взимания курортного сбора в первую очередь была обусловлена наличием механизма общественного контроля за использованием полученных денежных средств и многочисленными льготами для различных групп населения³.

Очевидно, что введение туристического сбора в качестве платежа, включенного в систему налогового законодательства, существенно ограничит возможности применения механизмов общественного контроля в отношении взимания этого платежа. Данное обстоятельство в частности обусловлено приданием соответствующему платежу нецелевого характера согласно общему принципу, закрепленному Налоговым кодексом Российской Федерации. В результате первоначальная цель введения курортного сбора, сформулированная как «развитие курортной инфраструктуры», а также цели проведения соответствующего эксперимента не смогут быть достигнуты исключительно за счет адресного нормативно-правового регулирования.

Представляется, что именно описанные причины наряду с нестабильной экономической ситуацией в стране и мире привели к временно-му приостановлению реализации идеи включения в Налоговый кодекс Российской Федерации туристического сбора и ряда других публичных платежей.

Как справедливо отмечал Сергей Шпилько, «необходимо отложить распространение курортного или, как теперь предлагается, туристического сбора на другие регионы до выхода индустрии туризма из глубокого кризиса, в котором она сейчас находится по независящим от себя обстоятельствам, т. е. как минимум до 2025 года»⁴.

Осознание преждевременности введения туристического сбора вместе с приближением срока проведения эксперимента в рамках Федерального закона от 29.07.2017 № 214-ФЗ, распространение которого первоначального ограничивалось концом 2022 г., приводило к постепенному культивированию альтернативных сценариев правового регулирования соответствующей сферы общественных отношений в ближайшем будущем.

Несмотря на очевидные негативные явления, обусловленные экспериментом, в том числе усиление недобросовестной конкуренции профессиональным субъектам туристической деятельности со стороны частного сектора, на протяжении 2021–2022 гг. в различных средствах массовой информации активно распространялась информация о возможном продлении эксперимента по взиманию курортного сбора.

Так, Государственной думой Российской Федерации был принят законопроект, инициатором которого выступила Дума Ставропольского края, согласно которому эксперимент по взиманию курортного сбора и развитию курортной инфраструктуры продлевается на 5 лет – до 31 декабря 2027 г.⁵ По мнению инициаторов законопроекта, продление срока проведения экс-

² Туристический сбор : кто и сколько должен будет платить за отдых в регионах России // Новые Известия. URL: newizv.ru/article/general/04-10-2022/turisticheskiy-sbor-kto-i-skolko-dolzhen-budet-platit-za-otdyh-v-regionah-rossii (дата обращения: 30.11.2022).

³ См.: Ступникова О. Е. Курортный сбор : проблемы взимания и перспективы развития // Вестник экспертного совета. 2019. № 9 (18). С. 32–37.

⁴ Туристический сбор : кто и сколько должен будет платить за отдых в регионах России // Новые Известия. URL: newizv.ru/article/general/04-10-2022/turisticheskiy-sbor-kto-i-skolko-dolzhen-budet-platit-za-otdyh-v-regionah-rossii (дата обращения: 30.11.2022).

⁵ См.: Эксперимент по курортному сбору будет расширен и продлен в России до 2027 года // Российская газета. URL: rg.ru/2022/11/17/eksperiment-po-kurortnomu-sboru-budet-rasshiren-i-prodlen-do-2027-goda.html (дата обращения: 30.11.2022).

перимента положительно повлияет на повышение доступности санаторно-курортного лечения за счет создания в Российской Федерации современного санаторно-курортного комплекса, обеспечивающего развитие лечебно-оздоровительных местностей и курортов, а также будет способствовать эффективному использованию природных лечебных ресурсов, реализации потенциала Российской Федерации как территории оздоровительного туризма⁶.

При этом очевидно, что одной из основных причин принятия данного закона стала оценка финансово-экономических показателей реализации соответствующего эксперимента на первом его этапе. Как следует из пояснительной записки к соответствующему закону, общая собираемость денежных средств от уплаты курортного сбора за период с 1 мая 2018 г. по 28 апреля 2022 г. составила 1 млрд 760,2 млн руб.

Уже 30 ноября 2022 г. Совет Федерации Федерального Собрания Российской Федерации одобрил закон о продлении эксперимента по взиманию курортного сбора с некоторыми изменениями, которые были внесены в законопроект на стадии его рассмотрения в Государственной думе Российской Федерации (Федеральный закон от 5 декабря 2022 г. № 489-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон “О проведении эксперимента по развитию курортной инфраструктуры в Республике Крым, Алтайском крае, Краснодарском крае и Ставропольском крае”»).

Так, согласно одобренному закону эксперимент по взиманию курортного сбора продлен до 31 декабря 2024 г., т. е. всего на 2 года (вместо предлагавшихся изначально 5 лет). Кроме того, в число территорий, на которых будет распространяться проведение соответствующего эксперимента, включены г. Санкт-Петербург и федеральная территория «Сириус» (поселок, где находятся олимпийские объекты в Сочи, – он входит в Краснодарский край, который является участником эксперимента, но уточнение было необходимо после оформления нового статуса объекта).

Представляется, что продление эксперимента по взиманию курортного сбора на более короткий период, чем это предлагалось изначально

⁶ См.: Эксперимент по курортному сбору может быть продлен до 2027 года // Государственная дума. URL: duma.gov.ru/news/55765/ (дата обращения: 01.12.2022).

но, связано с планами законодателя в самом ближайшем будущем все-таки подвести курортный сбор (независимо от того, как он будет именоваться в дальнейшем) под правовое регулирование налоговым законодательством, в связи с чем сохранение действующей модели правового регулирования на более длительный период представляется нецелесообразным. Однако отсутствие в настоящий момент необходимой подготовки к принятию соответствующего решения обуславливает необходимость продления переходного этапа регулирования соответствующей сферы путем использования зарекомендовавшей себя на протяжении практически 5 лет модели правового регулирования, свидетельством эффективности которой являются приведенные выше финансово-экономические показатели.

При изложенных в статье обстоятельствах очевидно, что в существующих экономических реалиях изменение действующей системы публичных неналоговых платежей путем имплементации последних в систему налогового законодательства Российской Федерации является нецелесообразным, поскольку первоочередной задачей государственной политики в настоящее время должна стать всесторонняя поддержка социальной сферы общественных отношений, а также представителей бизнес-сообщества, больше всего пострадавших от последствий произошедших в последнее время изменений – распространения новой коронавирусной инфекции COVID-19, а также введения крупномасштабных санкций со стороны государств – членов ЕС и США.

Библиографический список

О проведении эксперимента по развитию курортной инфраструктуры в Республике Крым, Алтайском крае, Краснодарском крае и Ставропольском крае : федер. закон от 29 июля 2017 г. № 214-ФЗ. Доступ из справ.-прав. сист. «КонсультантПлюс».

О внесении изменений в Федеральный закон «О проведении эксперимента по развитию курортной инфраструктуры в Республике Крым, Алтайском крае, Краснодарском крае и Ставропольском крае» : федер. закон от 5 декабря 2022 г. № 489-ФЗ. Доступ из справ.-прав. сист. «КонсультантПлюс».

Миронова С. М., Куркин И. В. Современное правовое регулирование публичных неналоговых платежей в Российской Федерации // Парадигмы

управления, экономики и права. 2020. № 2. С. 203–210.

Миронова С. М. Курортный сбор или гостиничный сбор : перспективы изменения законодательства // Финансовое право. 2019. № 9. С. 27–32.

Ступникова О. Е. Курортный сбор : проблемы взимания и перспективы развития // Вестник экспертного совета. 2019. № 9 (18). С. 32–37.

Штогрин С. И. Отчет о результатах экспертно-аналитического мероприятия «Анализ проблем установления и классификации неналоговых платежей и платежей, имеющих признаки налогов» // Бюллетень Счетной палаты. 2019. № 9 (261).

Туристический сбор : кто и сколько должен будет платить за отдых в регионах России // Новые

Известия. URL: newizv.ru/article/general/04-10-2022/turisticheskiy-sbor-kto-i-skolko-dolzhen-budet-platit-za-otdyh-v-regionah-rossii (дата обращения: 30.11.2022).

Эксперимент по курортному сбору будет расширен и продлен в России до 2027 года // Российская газета. URL: rg.ru/2022/11/17/eksperiment-po-kurortnomu-sboru-budet-rasshiren-i-prodlen-do-2027-goda.html (дата обращения: 30.11.2022).

Эксперимент по курортному сбору может быть продлен до 2027 года // Государственная дума. URL: duma.gov.ru/news/55765/ (дата обращения: 01.12.2022).

Волгоградский государственный университет
Куркин И. В., аспирант 2-го года обучения,
главный юристконсульт Группы компаний «НИКО-ХИМ»

E-mail: kurkin_i@kaustik.ru

Поступила в редакцию: 14.02.2023

Volgograd State University
Kurkin I. V., 2st year Post-graduate Student, General Lawyer of the NIKOCHEM Group of Companies
E-mail: kurkin_i@kaustik.ru

Received: 14.02.2023

ПУБЛИЧНО-ПРАВОВОЕ ОБОЗРЕНИЕ

2023. № 1

Дата выхода в свет 30.06.2023

Ведущий редактор *Е. В. Поликаркина*
Электронная верстка *Н. А. Сегиды*

Формат 60×84/8

Уч.-изд. л. 16,5. Усл. п. л. 17,7. Тираж 100 экз. Заказ 8

Издательский дом ВГУ
394018 Воронеж, пл. Ленина, 10
Отпечатано в типографии Издательского дома ВГУ
394018 Воронеж, ул. Пушкинская, 3