

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

ОБЩЕРОССИЙСКИЙ ФИЛИАЛ
ЦЕНТРА ИНФОРМАЦИИ И ОРГАНИЗАЦИИ ИССЛЕДОВАНИЙ
ПУБЛИЧНЫХ ФИНАНСОВ И НАЛОГОВОГО ПРАВА
СТРАН ЦЕНТРАЛЬНОЙ И ВОСТОЧНОЙ ЕВРОПЫ



ПУБЛИЧНЫЕ ФИНАНСЫ И НАЛОГОВОЕ ПРАВО

ЕЖЕГОДНИК

Выпуск 4

ДОХОДЫ БЮДЖЕТОВ В СТРАНАХ
ЦЕНТРАЛЬНОЙ И ВОСТОЧНОЙ ЕВРОПЫ

BUDGET REVENUES OF THE COUNTRIES
OF CENTRAL AND EASTERN EUROPE

Воронеж
Издательский дом ВГУ
2014

УДК 347.73(082)

ББК 67.402

П88

НАУЧНЫЙ СОВЕТ ЕЖЕГОДНИКА:

Е. Руськовский (Польша) – председатель,
Л. Абрамчик (Беларусь), *В. Бабчак* (Словакия), *Я. Глуховский* (Польша),
М. Карасёва (Сенцова) (Россия), *Ц. Косиковский* (Польша),
А. Костюков (Россия), *П. Мрхивка* (Чехия), *П. Пацуркивский* (Украина),
Е. Черникова (Россия), *Л. Этель* (Польша)

РЕДАКЦИОННАЯ КОЛЛЕГИЯ ЕЖЕГОДНИКА:

М. Карасёва (Сенцова) – д-р юрид. наук, профессор, гл. редактор (Россия),
А. Пауль – канд. юрид. наук, зам. главного редактора (Россия),
М. Обухова – отв. секретарь (Россия)

РЕЦЕНЗЕНТЫ ЕЖЕГОДНИКА:

Казахстан: д-р юрид. наук *Е. Порохов*; д-р юрид. наук, проф. *А. Жусупов*.

Литва: д-р, доц. *Б. Судавичус*.

Польша: д-р хаб., проф. *З. Офиарски*; д-р хаб., проф. *М. Офиарска*;

д-р хаб., проф. *К. Пиотровска-Марчак*;

д-р хаб., проф. *Я. Глуминска-Павлик*; д-р хаб., проф. *Б. Бржезински*;

д-р хаб., проф. *А. Юрковска-Зейдер*; д-р хаб., проф. *А. Поморска*.

Россия: д-р юрид. наук, проф. *П. Бирюков*; д-р юрид. наук, проф. *В. Гриценко*;

д-р юрид. наук, проф. *Ю. Крохина*; д-р юрид. наук, проф. *Н. Саттарова*;

канд. юрид. наук, доц. *А. Красюков*; канд. юрид. наук *Н. Соловьева*;

канд. юрид. наук, доц. *А. Якушев*.

Словакия: д-р, доц. *М. Буйнакова*.

Украина: канд. юрид. наук, доц. *Р. Гаврилюк*.

Чехия: д-р, проф. *М. Карфикова*; д-р, доц. *Х. Маркова*; д-р *Б. Радим*.

П88 Публичные финансы и налоговое право : ежегодник. – Вып. 4 : Доходы бюджетов в странах Центральной и Восточной Европы / под ред. М. В. Карасёвой (Сенцовой). – Воронеж : Издательский дом ВГУ, 2014. – 370 с.

ISBN 978-5-9273-2070-7

Издание представляет собой четвертый выпуск научного ежегодника Центра информации и организации исследований публичных финансов и налогового права стран Центральной и Восточной Европы (Польша). Рассматриваются актуальные вопросы правового регулирования бюджетных доходов в странах Центральной и Восточной Европы, а также предлагается теоретическое осмысление финансово-правовых проблем.

Для научных работников, преподавателей, студентов и аспирантов юридических и экономических вузов.

УДК 347.73(082)

ББК 67.402

ISBN 978-5-9273-2070-7

© Центр информации и организации исследований публичных финансов и налогового права стран Центральной и Восточной Европы (Белосток, Польша); Воронежский государственный университет, 2014

© Оформление, оригинал-макет.
Издательский дом ВГУ, 2014

СОДЕРЖАНИЕ

Предисловие	5
-------------------	---

Р а з д е л I

БЮДЖЕТНОЕ ПРАВО, БЮДЖЕТНОЕ ПЛАНИРОВАНИЕ И БЮДЖЕТНЫЙ КОНТРОЛЬ

<i>Судавичюс Б.</i> (Литва). Сочетание краткосрочного и долгосрочного планирования доходов бюджета в Литовской Республике	6
<i>Саттарова А.</i> (Россия). К вопросу о бюджетном планировании	16
<i>Zawadzka-Pak U.</i> (Польша). The reality of planning budget revenues in Poland – Facts, Reasons, Consequences	20
<i>Ендовицкая Е., Коробейникова Л.</i> (Россия). План закупок как элемент системы бюджетирования образовательного учреждения	35
<i>Лагутин И.</i> (Россия). Контроль доходов региональных и местных бюджетов в Российской Федерации	44
<i>Жусупов А.</i> (Казахстан). Понятие бюджетного контроля как разновидности финансового контроля	49

Р а з д е л II

ПРОБЛЕМЫ ДОХОДНОЙ ЧАСТИ БЮДЖЕТОВ

<i>Бабчак В.</i> (Словакия). Бюджетные доходы в Словакии	57
<i>Ильницкий О.</i> (Украина). Нормативные и фактические коллизии и пробелы правового регулирования доходов бюджета в Украине	74
<i>Васянина Е., Запольский С.</i> (Россия). Государственные доходы Российской Федерации как единая правовая категория	87
<i>Монаенко А.</i> (Украина). Современное состояние и проблемы правового регулирования доходов местных бюджетов в Украине	98
<i>Mietiec W.</i> (Польша). Income of the state budget received from the European Union and principles of its use in financing Polish regional policy	113
<i>Крохина Ю.</i> (Россия). Анализ проблем и перспектив развития доходной базы региональных и местных бюджетов в Российской Федерации	126
<i>Саттарова Н.</i> (Россия). Доходы бюджетов и инфляция: вопросы взаимодействия и правового регулирования	134
<i>Шатов В.</i> (Казахстан). Налоговые поступления в государственный бюджет и налоговое администрирование в Республике Казахстан	141
<i>Шаукенов А.</i> (Казахстан). Национальный фонд Республики Казахстан как источник дохода республиканского бюджета в кризисный период	154
<i>Гжескевич В.</i> (Польша). Публичные финансы стран Центральной и Восточной Европы на фоне остальных стран Европейского союза	165
<i>Пауль А.</i> (Россия). Правовой механизм формирования доходов бюджетов в Российской Федерации	175
<i>Марчак Я.</i> (Польша). Бюджетные доходы в Испании	183
<i>Красюков А.</i> (Россия). Распоряжение доходами бюджета и налоговые отношения	196
<i>Глуховски Я.</i> (Польша). Публичный долг как источник бюджетных доходов	202

Р а з д е л III

НАЛОГИ КАК ОСНОВНОЙ ИСТОЧНИК ДОХОДНОЙ ЧАСТИ БЮДЖЕТОВ

<i>Duda M.</i> (Польша). Excise duty – proposed scenarios for changes.....	213
<i>Руськовски Е., Станкевич Я.</i> (Польша). Налог на товары и услуги как инструмент формирования публичного долга (на примере опыта Польши).....	225
<i>Соловьева Н.</i> (Россия). Приоритеты современной налоговой политики – фискальные интересы государства vs социальной и регулирующей функции налогов	236
<i>Ендовицкая Е., Коробейникова Л.</i> (Россия). Экологические налоги в странах Европы.....	242
<i>Drozdowski E.</i> (Польша). The Taxation of silver and copper in Poland.....	247
<i>Świątek K.</i> (Польша). Rehabilitation tax deduction as an instrument of social policy.....	255
<i>Абрамчик Л.</i> (Беларусь). Налоги как основной источник формирования доходов бюджета в Республике Беларусь	264
<i>Иванова В.</i> (Россия). Совершенствование элементов налоговой системы как условие эффективного формирования бюджетов всех уровней	272
<i>Пономарев А., Прокошин М., Черников В.</i> (Россия). Злоупотребление правом в форме получения необоснованной налоговой выгоды.....	278
<i>Горош Ю., Прокошин М., Черникова Е.</i> (Россия). Институт налоговой ответственности (финансово-правовая оценка развития в российской правоприменительной практике).....	287
<i>Костюков А.</i> (Россия). Действие налогового закона во времени и кадастровая оценка земли	295

Р а з д е л IV

НЕНАЛОГОВЫЕ И ПРОЧИЕ ПЛАТЕЖИ В ДОХОДАХ БЮДЖЕТОВ

<i>Ofiarska M.</i> (Польша). Payments for maintenance of cleanness and tidiness as sources of Commune Budget income	307
<i>Ofiarski Z.</i> (Польша). National budget income from fines inflicted by Polish financial supervision authority	318
<i>Пастушкова Л.</i> (Россия). Доходы Российской Федерации от взысканий по выявленным налоговым преступлениям	330
<i>Леднева Ю.</i> (Россия). Некоторые вопросы уплаты государственной пошлины, возникающие в практике судов общей юрисдикции	334
<i>Zdebel M.</i> (Польша). Conditions for application of budget dues payments remission in Poland	343
<i>Clumińska-Pawlic J., Janik E.</i> (Польша). Undisclosed income and the security of the State Treasury interest – a few remarks to the discussion.....	355
Библиографический список	368

ПРЕДИСЛОВИЕ

Начиная с 2010 г. старанием Центра информации и организации исследований публичных финансов и налогового права стран Центральной и Восточной Европы и Воронежского государственного университета выходит ежегодник «Публичные финансы и налоговое право», три номера которого соответственно посвящены: современным проблемам финансового и налогового права стран Центральной и Восточной Европы (2010 г.), бюджетным и налоговым реформам в странах Центральной и Восточной Европы (2011 г.), а также преференциям в финансовом праве и экономике стран Центральной и Восточной Европы (2012 г.). Данные издания были монографического характера, несмотря на то что выходили как отдельные номера журнала-ежегодника. Ввиду перемен принципов издательской деятельности в некоторых европейских странах соответственные органы приняли решение об издательстве с 2013 г. отдельных годовых монографий, вместо журнала-ежегодника. Это приведет лишь к незначительным формальным изменениям: к ежегодным монографиям будут приобщаться две издательские рецензии и библиография. Со своей стороны, постараемся более точно определять, а также обсуждать с членами Центра темы очередных ежегодных монографий. В предметных монографиях будут содержаться труды опытных исследователей из стран Центральной и Восточной Европы.

Согласно этим принципам передаем Вам в 2013 г. первую годовую монографию о бюджетных доходах в странах Центральной и Восточной Европы. В ней содержатся 42 работы авторов из 7 стран данной части Европы. Надеемся, что новая формула годовой монографии будет еще лучше содействовать развитию деятельности и научного сотрудничества специалистов стран Центральной и Восточной Европы и одновременно способствовать распространению исследований и их результатов в международном масштабе.

Нам приятно сообщить Уважаемым Читателям, что, наряду с предметными годовыми монографиями, старанием Центра и юридического факультета Университета в Белостоке с 2014 г. будет выходить новый научный журнал – «Финансовый и налоговый обзор Центра» – с публикациями на английском и русском языках, главной целью которого будет поддержка и распространение исследований молодых научных сотрудников в сфере публичных финансов и налогового права из стран Центральной и Восточной Европы, презентация новых инициатив в этой области, информация о научной деятельности Центра, а также об инициативах и результатах сотрудничества между юридическим факультетом Университета в Белостоке и странами Центральной и Восточной Европы. Вначале указанный журнал будет издаваться в форме полугодника (2 номера в год) и выполнять все критерии, необходимые для набирания очков (научная пунктация) журналами. Формальное присвоение такой пунктации начнется в ближайшее время. Надеемся, что выпуск журнала активизирует научную деятельность молодых ученых данной части Европы.

Желаю интересного и творческого чтения монографии.

Председатель Научного совета
и Президент правления Центра –
профессор, доктор юридических наук Евгений Руськовски

г. Белосток (Польша), июнь 2013 г.

Р а з д е л I БЮДЖЕТНОЕ ПРАВО, БЮДЖЕТНОЕ ПЛАНИРОВАНИЕ И БЮДЖЕТНЫЙ КОНТРОЛЬ

СОЧЕТАНИЕ КРАТКОСРОЧНОГО И ДОЛГОСРОЧНОГО ПЛАНИРОВАНИЯ ДОХОДОВ БЮДЖЕТА В ЛИТОВСКОЙ РЕСПУБЛИКЕ

CO-ORDINATION OF SHORT-TERM AND LONG-TERM BUDGET REVENUES PLANNING IN THE REPUBLIC OF LITHUANIA

Б. Судавичюс

доктор социальных наук (право), доцент

Вильнюсский университет (Литовская Республика)

На основании анализа действующего законодательства Литовской Республики и практики его применения рассматривается проблема сочетания принципов краткосрочности и долгосрочности при планировании бюджета, выявляются предпосылки перехода к принципу долгосрочного планирования и применение данного принципа по отношению к доходам бюджета в Литве.

The article deals with the problem of realization of principle of long-term (long-range) planning of budget revenue (income) in the Republic of Lithuania. The legal definition and the essence of long-term budget revenue planning, the reasons for transition from the model of short-term to the model of long-term budget revenue planning is analyzed in the article.

2014. Выпуск 4

6

Проблема внедрения принципа долгосрочного планирования в области планирования публичных финансов (в том числе в области бюджета) не является новой. Еще в конце 70-х гг. прошлого столетия принцип составления годового бюджета подвергался всё большей критике (в первую очередь в отношении его расходной части) как не совместимый с долгосрочными программами капитальных инвестиций, и выдвигалась идея его смены принципом долгосрочного планирования. Однако на практике еще длительное время преобладал принцип краткосрочного планирования, вследствие чего составлялись и утверждались годовые бюджеты различных уровней.

Существенные изменения в области пересмотра принципов бюджетного планирования произошли во второй половине и в конце XX в., когда в практике многих государств (в том числе Литвы) начал утверждаться переход с краткосрочного (годового) к долгосрочному планированию. В одних случаях принцип долгосрочности осуществлялся наряду с принципом краткосрочности, как бы дополняя его, в других – полностью вытеснил краткосрочное планирование в области публичных финансов. В любом случае очевидно, что правительства многих государств начали активную деятельность в области улучшения планирования своих публичных финансов путем пересмотра длительности их планирования.

Общеизвестно, что структурно любой бюджет состоит из доходной¹ и расходной частей. Когда речь идет о необходимости перехода к составлению перспективного бюджета, чаще всего это связывается именно с его расходной частью, с необходимостью планировать ее, руководствуясь определенными программами, целями государства на длительный период. В этом – сущность программно-целевого (заданного) бюджета². Однако целостность бюджета, стремление к достижению соответствия между его расходами и доходами предопределяет необходимость совершенствования планирования не только его расходной, но и доходной части. Данное обстоятельство приобретает огромное значение в Литовской Республике, имеющей цель составления в ближайшем будущем сбалансированного бюджета государства.

Согласно ст. 3 Закона о фискальной дисциплине от 8 ноября 2007 г. № X-1316³, финансы публичного сектора (сектора власти) администрируются таким образом, чтобы в ближайшем будущем (в среднесрочный

¹ В бюджетном законодательстве Литовской Республики отсутствует четкое определение доходов бюджета. Согласно ч. 6 ст. 2 Закона о государственной казне от 20 декабря 1994 г. № I-712 (Valstybės žinios. 1994. № 100-2001; 2005. № 88-3289), *денежные средства государства* – это денежные средства бюджета государства, денежные средства государственных денежных фондов, а также денежные средства, которые Правительство в установленном законодательством порядке получило, заняло, одолжило или инвестировало другими способами; согласно ч. 1 ст. 3 Закона о бюджетном устройстве от 30 июля 1990 г. № I-430 (Valstybės žinios. 1990. № 24-596; 2004. № 4-47), *доходами бюджета государства и бюджетов самоуправлений* являются денежные средства, накапливаемые в этих бюджетах. Согласно же правовой литературе, под *доходами бюджета* понимаются денежные средства, которые в процессе распределения национального дохода переходят в собственность государства (самоуправления), накапливаются в бюджете государства (самоуправления) и используются в целях финансирования функций государства (самоуправления) (Medelienė A., Sudavičius B. Mokesčių teisė. Vilnius, 2011. С. 24).

² Melkers J., Willoughby K. The State of the States: Performance-Based Budgeting Requirements in 47 out of 50 // Public Administration Review. Vol. 58, № 1 (Jan. – Feb., 1998). С. 67 ; Ruskowski E., Zawadzka U. Prawne problemy konstrukcji i funkcjonowania budżetu zadaniowego we Francji. Białystok, 2010. С. 10–11.

³ Valstybės žinios. 2007. № 120-4881.

период) бюджет государства стал бы сбалансированным или даже избыточным. Следует отметить, что улучшение планирования доходной части бюджета – один из приоритетов нового Правительства Литовской Республики (далее – Правительства), начавшего свою деятельность в конце 2012 г. Как гласит п. 54 Программы 16-го Правительства⁴: «Всё внимание сосредоточим не на уменьшение расходов бюджета и других фондов публичных финансов, а на увеличении доходов [...]».

Несмотря на то, что бюджет государства в Литовской Республике, как и в других странах, является основным централизованным фондом денежных средств, посредством которого перераспределяется значительная часть национального внутреннего продукта и составление которого предусмотрено уже в Основном Законе государства – Конституции Литовской Республики⁵, ни проблематика бюджета в целом, ни вопросы его планирования (в том числе и вопросы планирования доходов бюджета), не становились объектом научных исследований правовой науки в Литве⁶. И это несмотря на то, что, согласно официальной доктрине Конституционного Суда Литовской Республики, «в юридическом смысле бюджет государства является законом»⁷.

1. Понятие и сущность краткосрочного (годового) и долгосрочного (перспективного) планирования в бюджетном праве

Поскольку сочетания «краткосрочное планирование» и «долгосрочное планирование» бюджета всё чаще употребляются в специальной литературе по финансовому (бюджетному праву), необходимо определить их содержание.

⁴ О Программе Правительства Литовской Республики : постановление Сейма от 13 декабря 2012 г. // Valstybės žinios. 2012. № 149–7630.

⁵ Часть первая ст. 127 Конституции Литовской Республики (Valstybės žinios. 1992. № 33-1014) гласит: «Бюджетную систему Литвы составляют самостоятельный Государственный бюджет Литовской Республики, а также самостоятельные бюджеты местных самоуправлений»; «Проект государственного бюджета рассматривается Сеймом и утверждается законом до начала нового бюджетного года» (ч. 1 ст. 131).

⁶ За весь период независимости (т.е. начиная с 1990 г.) была опубликована лишь одна научная статья по проблематике бюджетного права Литовской Республики: *Судавичюс Б.* Роль распорядителей бюджетных ассигнований в бюджетном планировании в Литовской Республике // Актуальные проблемы юридической науки и правоприменительной практики. Харьков, 2012. С. 15–23.

⁷ О соответствии Конституции Литовской Республики Закона об утверждении бюджета государства и показателей бюджетов самоуправлений на 2001 год (в редакции закона от 19 декабря 2000 г.), Закона Литовской Республики об утверждении показателей выравнивания доходов бюджетов самоуправлений на 2001, 2002 и 2003 год и статьи 16 Закона Литовской республики о государственном регулировании экономических отношений в сельском хозяйстве : постановление Конституционного Суда от 14 января 2002 г. // Valstybės žinios. 2002. № 5-186.

Раскрывая сущность рассматриваемых принципов, следует в первую очередь руководствоваться общим понятием «бюджетное планирование». В целом бюджетное планирование представляет собой «процесс разработки и последующего контроля за ходом реализации бюджетного плана, который отражает структуру доходов и расходов бюджета государства, территории, региона и так далее, его корректировки в соответствии с изменяющимися условиями»⁸. Бюджетный план государства (региона, территории и т.д.) разрабатывается на определенный срок, установленный законодательством конкретного государства, что и составляет сущность как краткосрочного, так и долгосрочного планирования доходов бюджета: краткосрочное планирование означает планирование доходов бюджета на бюджетный год⁹, долгосрочное планирование – на более длительную перспективу.

Согласно ч. 2 ст. 17 Закона о бюджетном устройстве от 30 июля 1990 г., проект бюджета (перспективный бюджет) государства разрабатывается на трехлетний период. Обобщенные показатели перспективного бюджета, в том числе и общие суммы планируемых собрать в бюджет доходов, утверждаются Сеймом (Парламентом) Литовской Республики (далее – Сейм). Так, прогнозируемые доходы национального бюджета на ближайший трехлетний период утверждены постановлением Сейма № XII-82 от 20 декабря 2012 г. «О планируемых показателях национального бюджета на 2013, 2014 и 2015 годы»¹⁰. В соответствии с этим постановлением планируемые доходы национального бюджета (вместе с финансовой поддержкой Европейского союза и других международных организаций) в 2013 г. должны составить 28 936; в 2014 г. – 29 539; в 2015 г. – 28 669 млн литов¹¹.

На основании показателей перспективного национального бюджета составляется и утверждается годовой бюджет государства, предусматривающий доходы, которые планируется получить в текущем бюджетном году по конкретным статьям Бюджетной классификации доходов и расходов бюджета.

Следует заметить, что бюджет государства и бюджеты самоуправлений на 2014 г. составляются в соответствии со вступившей в силу новой

⁸ Горохов А. Планирование бюджетных расходов в системе управления : дис. ... канд. экон. наук. Иваново, 2006. URL: <http://www.dissercat.com/content/planirovanie-byudzhetnykh-raskhodov-v-sisteme-upravleniya-regionalnymi-finansami-na-primere-#ixzz2IJotTLcK> (дата обращения: 10.02.2013).

⁹ Бюджетный год в Литовской Республике начинается 1 января и длится до 31 декабря включительно (ст. 129 Конституции, ч. 6 ст. 2 Закона о бюджетном устройстве).

¹⁰ Valstybės žinios. 2012. № 153-7834.

¹¹ Официальный курс лита по отношению к базовой валюте (евро) установлен постановлением Правления Банка Литвы № 15 от 1 февраля 2002 г. «Об официальном курсе базовой валюты и литы» (Valstybės žinios. 2002. № 12-453) и равен 3,4528 литы за 1 евро.

редакцией ст. 17 Закона о бюджетном устройстве¹², согласно которой на трехлетний период будет разрабатываться проект планируемых показателей не национального, а консолидированной совокупности бюджета государства и бюджетов самоуправлений (утверждаются Сеймом). Примечательно и то, что Законом ужесточается ответственность институций, осуществляющих планирование бюджета, за соблюдение данных показателей – «уклонение от утвержденных Сеймом трехлетних показателей допустимо лишь в том случае, если Правительство представит Сейму убедительное пояснение, как в предусматриваемых изменениях отражаются приоритеты экономической политики» (ч. 3 ст. 17).

Таким образом, законодательство Литовской Республики предусматривает существование перспективного (долгосрочного) планирования доходов бюджета в форме разработки проекций доходов бюджета наряду с краткосрочным (годовым) бюджетным планированием в форме рассмотрения планируемых объемов доходов в проекте бюджета на очередной бюджетный год.

2. Переход к перспективному планированию доходов бюджета в Литовской Республике

После восстановления независимости в 1990 г. перед Литовской Республикой встал жизненно важный вопрос об организации собственной финансовой системы, соответствующей требованиям рыночной экономики, о необходимости создания бюджетного устройства и бюджетной системы, соответствующих интересам независимого государства. Именно поэтому уже 30 июля 1990 г. был принят Закон о бюджетном устройстве, не только регламентировавший национальную бюджетную систему (самостоятельный бюджет государства и самостоятельные бюджеты самоуправлений) и основные принципы ее организации, но и закрепивший принцип краткосрочного планирования в области бюджета – ст. 2 первой редакции Закона гласила: «Бюджеты составляются на один год – с 1 января по 31 декабря включительно».

Годовой принцип планирования преобладал вплоть до конца 1990-х гг. С целью повышения эффективности управления финансовыми ресурсами государства 22 октября 1998 г. Сейм принял резолюцию «О концепции бюджетного устройства»¹³ и инициировал реформу бюджетной системы. Основные цели: 1) переход к планированию бюджета государства на трехлетний период и утверждению на год; 2) переход к составлению бюджета государства на основании программ, разрабатываемых распорядителями бюджетных ассигнований; 3) переход с 2000 г. на составле-

¹² Соответствующие изменения в бюджетном законодательстве Литовской Республики были сделаны в конце 2012 г. с целью внедрения в национальное законодательство требований Директивы Европейского совета от 8 ноября 2011 г. № 2011/85/ЕС «О требованиях к бюджетным системам государств – членов ЕС» (Oficialusis leidinys. L 306, 2011 11 23. C. 41).

¹³ Valstybės žinios. 1998. № 95-2637.

ние программных бюджетов самоуправлений; 4) постепенный переход на формирование консолидированного бюджета, объединяющего средства бюджетов и денежных фондов всех уровней. Для реформирования планирования доходной части бюджета ключевое значение имел первый принцип, предусматривающий переход к трехлетнему периоду планирования доходов бюджета государства.

Законодательной основой для окончательного перехода к перспективному планированию доходной части бюджета стал Закон от 11 июля 2000 г., утвердивший новую редакцию Закона о бюджетном устройстве. Согласно ч. 2 ст. 17 новой редакции Закона, «проект бюджета государства разрабатывается на три бюджетных года, руководствуясь данным законом, другими законами и правовыми актами, макроэкономическими прогнозами развития хозяйства страны, программой Правительства, принципами стратегического планирования и утвержденными предварительными показателями национального бюджета»¹⁴. Именно с принятием данного закона в Литве утвердился по отношению к бюджету государства в целом и по отношению к его доходам в частности принцип многолетнего бюджетного планирования, имеющий приоритетное значение перед принципом краткосрочного планирования.

Важные изменения в процессе дальнейшего совершенствования бюджетного планирования связаны со вступлением Литвы в Европейский союз и с присоединением к Пакту стабильности и роста¹⁵. Это обязало Литву разрабатывать и представлять в Европейскую комиссию для утверждения программы конвергенции. Первая программа конвергенции была разработана и одобрена постановлением Правительства от 11 мая 2004 г. № 568¹⁶. В ныне действующей Программе конвергенции на 2012 г., одобренной постановлением Правительства от 25 апреля 2011 г. № 446¹⁷, предусмотрены меры, имеющие непосредственное значение для планирования доходной части бюджета государства – увеличение ставки акциза на дизельное топливо и сигареты, переход к оценке земли по рыночной стоимости в целях налогообложения, возможность увеличения налогов как крайняя мера для уменьшения дефицита бюджета государства.

¹⁴ Впоследствии Закон о бюджетном устройстве был лишь изменен (дополнен) перечнем оснований составления проекта бюджета, однако сам принцип перспективного (трехлетнего) планирования остался в силе.

¹⁵ **Пакт стабильности и роста** (англ. *Stability and Growth Pact*) – соглашение между государствами Европейского союза, касающееся налоговой и бюджетной политики. Пакт устанавливает критерии, которые обязаны соблюдать члены Европейского союза, в соответствии с которыми: 1) годовой дефицит бюджета государства не может превышать 3 процентов валового внутреннего продукта; 2) национальный долг должен быть меньше 60 процентов валового внутреннего продукта либо приближаться к этой величине.

¹⁶ Valstybės žinios. 2004. № 79-2793.

¹⁷ Там же. 2011. № 50-2453.

3. Процесс догосрочного и краткосрочного планирования доходов бюджета государства

Функция составления проекта бюджета государства и показателей бюджетов самоуправлений в целом возлагается на Министерство финансов, которое не только составляет проект бюджета государства и показателей бюджетов самоуправлений на следующий бюджетный год, но и разрабатывает прогноз национального бюджета¹⁸ на три года. В целом же процесс бюджетного планирования начинается с проявления так называемой *бюджетной инициативы*: в начале текущего года (как правило, в начале марта) Правительство принимает постановление об утверждении календарного плана подготовки проекта бюджета государства и финансовых показателей бюджетов самоуправлений на следующий бюджетный год. Правовое значение данного постановления заключается в том, что в нем устанавливаются обязанности участников бюджетного планирования, связанные с составлением проекта бюджета государства, а также определяются конкретные сроки (календарный план) выполнения работ по составлению проекта бюджета государства¹⁹.

Календарный план бюджетного планирования в целом охватывает три основные группы работ по бюджетному планированию: 1) составление и уточнение макроэкономических и фискальных прогнозов на трехлетний период; 2) составление (уточнение) приоритетных направлений деятельности Правительства, а также составление (уточнение) стратегических планов деятельности учреждений; 3) составление проекта бюджета государства и финансовых показателей бюджетов самоуправлений на бюджетный год.

В отношении планирования доходной части бюджета основная роль отводится деятельности по составлению и уточнению макроэкономических и фискальных прогнозов. Обязанность составления и уточнения макроэкономических и фискальных прогнозов²⁰, необходимых для составления проекта бюджета государства (его доходной части) возложена, в целом на Министерство финансов. Однако данные за трехлетний период, необходимые для планирования доходов, Министерству финансов предоставляют, в основном, субъекты, имеющие в бюджетном процессе статус распорядителей бюджетных ассигнований. Так, Министерство ок-

¹⁸ Под национальным бюджетом в законодательстве Литовской Республики (ч. 10 ст. 2 Закона о бюджетном устройстве) подразумевается совокупность бюджета государства и бюджетов самоуправлений (за исключением средств, выделяемых бюджетам самоуправлений из бюджета государства).

¹⁹ См.: Судавичюс Б. Роль распорядителей бюджетных ассигнований в бюджетном планировании в Литовской Республике // Актуальные проблемы юридической науки и правоприменительной практики. Харьков, 2012. С. 18–21.

²⁰ Сущность составления и уточнения макроэкономических и фискальных прогнозов составляет предвидение возможных перспектив развития экономики и финансов страны (изменение уровня инфляции, объема общего внутреннего продукта, занятости населения, миграции населения и т.д.).

ружающей среды предоставляет данные о планируемых объемах строительных работ; Министерство социального страхования и труда – информацию об индексах оплаты труда, о величине фонда заработной платы, об уровне безработицы; Министерство сообщения – о развитии транспорта; Министерство экономики и Министерство энергетики – об основных видах экономической деятельности и т.д. Такие данные предоставляются Министерству финансов в два этапа – в начале марта (для составления макроэкономических и фискальных прогнозов) и в начале сентября (для уточнения установленных ранее макроэкономических и фискальных прогнозов). Исходя из полученных данных Министерство финансов разрабатывает макроэкономические прогнозы по общему внутреннему продукту, инфляции, занятости населения и т.д.) и на их основании формирует фискальные показатели (в том числе вероятные объемы доходов государства) на определенный период. Такая обязанность возлагается на Министерство финансов Методикой стратегического планирования, утвержденной постановлением Правительства от 6 июня 2002 г. № 827²¹.

На основании полученных данных, а также данных об объемах планируемой финансовой помощи Европейского союза и других международных организаций Министерство финансов подготавливает проект прелиминарных показателей национального бюджета и представляет их для ознакомления Комитету по бюджету и финансам Сейма и для утверждения – Правительству.

Если деятельность по составлению и уточнению макроэкономических и фискальных прогнозов можно расценивать как подготовительные работы планирования доходной части бюджета, то основной частью процесса бюджетного планирования следует считать деятельность по составлению проекта бюджета государства на следующий бюджетный год. Проект доходной части бюджета (как и проект всего бюджета) составляет Министерство финансов, основываясь как на прелиминарных показателях планируемых доходов на трехлетний период, так и на уточненных данных макроэкономических и фискальных прогнозов на конкретный бюджетный год. Следует отметить, что Конституционный Суд обязал законодателя (Сейм) при рассмотрении и утверждении бюджета (том числе и его доходной части) учитывать реально создавшуюся в стране экономическую и финансовую ситуацию²². С другой стороны, Министерство финансов, планируя доходы бюджета государства на очередной бюджетный год, обязано учитывать предполагаемые изменения в налоговом и ином законодательстве, имеющие значение для увеличения (уменьшения) доходов бюджета. Так, в процессе планирования доходов бюджета Литов-

²¹ Valstybės žinios. 2002. № 57-2312.

²² О разъяснении положений решений Конституционного Суда Литовской Республики от 25 ноября 2002 г., 3 декабря 2003 г., 16 января 2006 г., 26 сентября 2007 г., 22 октября 2007 г., 22 ноября 2007 г., 24 декабря 2008 г. и 15 января 2009 г. : решение Конституционного Суда от 20 апреля 2010 г. // Valstybės žinios. 2010. № 46-2219.

ской Республики на 2013 г. учитывалось то, что в этом году будет продлено применение льготной ставки налога на добавочную стоимость на некоторые виды услуг и товаров, в результате чего бюджет государства не получит около 281 млн литов доходов, увеличение же ставки акциза на сигареты и дизельное топливо позволит бюджету государства дополнительно получить около 94 млн литов доходов²³.

Примечательно, что в годовом бюджете доходы уже планируются по конкретным источникам их получения: доходы с налогов, неналоговые доходы, финансовая помощь Европейского союза и т.д.

Бюджет утверждается Сеймом по представлению Правительства. Вместе с Законом об утверждении бюджета на очередной бюджетный год Сейм принимает постановление об утверждении прогнозируемых показателей бюджета на три года. Следует отметить, что порядок планирования бюджета подвергся критике со стороны Государственного контроля, осуществившего в 2007 г. государственный аудит внедрения системы программного бюджетного планирования. В отчете Государственного контроля от 30 марта 2007 г. «О системе программного бюджета»²⁴ в качестве одного из основных недостатков бюджетного планирования, в частности, отмечалось то обстоятельство, что Правительство при разработке проекта годового бюджета не придерживается утвержденных Сеймом трехлетних показателей национального бюджета, такие показатели часто пересматриваются и т.д.

По такой схеме (с некоторыми корректировками) осуществлялось планирование доходной части бюджета государства с 2000 г., в том числе и планирование доходной части бюджета Литовской Республики на 2013 бюджетный год. Однако, начиная с 2014 года предусматривается новый порядок бюджетного планирования, новшества которого во многом касаются ужесточения планирования именно доходов бюджета государства. Изменения в бюджетном планировании обусловлены приведением национального бюджетного законодательства в соответствие с требованиями Директивы 2011/85/EU Совета Европы от 8 ноября 2011 г. о требованиях к бюджетным системам государств-членов²⁵.

Во первых, начиная с 2014 г. предусматривается утверждение трехлетних показателей консолидированного бюджета, т.е. такие показатели будут охватывать не только доходы бюджета государства, но и доходы бюджетов самоуправлений на трехлетний период. Во-вторых, предусматривается составление Сценария экономического развития – обзора экономического развития страны, на основании которого составляется про-

²³ Mokesčių pasikeitimai 2013 metais. URL: http://www.finmin.lt/web/finmin/2013_biudzetas/mokesciai (дата обращения: 18.02.2013).

²⁴ Programinio biudžeto sistema: Valstybės kontrolės 2007 m. kovo 30 d. valstybinio audito ataskaita URL: http://www.vkontrole.lt/failas_senas.aspx?id=1661 (дата обращения: 10.02.2013).

²⁵ OJ . L 306. 23 11 2011. P. 41–47.

ект бюджета на очередной бюджетный год²⁶. В третьих, вводится порядок оценки планов по моделированию доходов бюджета с целью проверки их обоснованности²⁷. В четвертых, ужесточается порядок отклонения от утвержденных Сеймом показателей бюджета на трехлетний период при составлении годового бюджета – такое отклонение разрешается лишь в том случае, если Правительство представит в письменном виде достаточные доказательства необходимости предлагаемых изменений, основанные на соответствующих экономических подсчетах. Предполагается, что такие изменения в планировании доходов бюджета позволят создать в Литве эффективную, соответствующую требованиям Европейского союза систему бюджетного планирования в целом.

В заключение резюмируем сказанное.

Общепризнано, что бюджет государства – это основной финансовый план государства, разрабатываемый и утверждаемый в соответствии с требованиями законодательства и принципами бюджетного планирования. Один из основных принципов бюджетного планирования – принцип планирования бюджета на определенный срок. Существуют разные виды планирования доходов бюджета во времени – от планирования исключительно на годичный срок до планирования на среднесрочную или даже на длительную перспективу. Конкретный срок планирования доходов бюджета устанавливается каждым государством самостоятельно.

Несмотря на то, что, согласно Конституции Литовской Республики, бюджеты государства и самоуправлений утверждаются на год, можно отметить, что в Литве с конца XX столетия утвердилась модель среднесрочного планирования доходов бюджета – на трехлетний период. Сеймом утверждаются общие суммы планируемых доходов государства, которые являются ориентиром для планирования доходов бюджета на очередной бюджетный год. Начиная с 2014 г. предусматриваются некоторые изменения в бюджетном планировании, в первую очередь касающиеся планирования именно доходной части бюджета государства: предусматривается составление Сценария экономического развития – обзора экономического развития страны, на основании которого составляется проект доходной части бюджета на очередной год, вводится порядок оценки планов по моделированию доходов бюджета, ужесточается порядок отклонения от утвержденных показателей на трехлетний период при составлении годового бюджета и т.д.

²⁶ Сценарий экономического развития, думается, будет иметь существенное значение при планировании именно доходной части бюджета, так как в нем будут отражены тенденции дальнейшего развития экономики страны, от состояния которой непосредственно зависят объемы доходов бюджета в виде прямых и косвенных налогов, которые планируются получить.

²⁷ Новым является и то, что Сценарий экономического развития и планы по моделированию доходов бюджета публикуются публично.

К ВОПРОСУ О БЮДЖЕТНОМ ПЛАНИРОВАНИИ

ABOUT A BUDGET PLANNING

А. Саттарова

кандидат юридических наук, доцент

БАГСУ при Президенте РБ (г. Уфа)

В работе рассматриваются некоторые вопросы бюджетного планирования, влияющие на отклонения доходов и расходов государственного бюджета.

This paper considers some of the issues of budget planning, affecting the deviation of income and expenditure of the state budget.

В современном государстве большое внимание уделяется вопросам стратегического планирования и управления, так как одна из главных проблем любого государства заключается в непрерывности экономического развития. Именно поэтому актуальность бюджетного планирования была обозначена в Бюджетном послании Президента РФ от 29 июня 2011 г. «О бюджетной политике в 2012–2014 годах»¹ как одна из задач бюджетной политики в Российской Федерации на среднесрочную перспективу. Данный вопрос возник в связи с тем, что пока не удалось преодолеть инерцию планирования и увеличения расходов без оценки их реальной отдачи и соответствия целям государственной политики.

В отечественной юридической науке изложена концепция планирования как метода деятельности государства. Наиболее полно и убедительно указанная точка зрения выражена в работах О. Е. Кутафина².

По мнению А. Е. Лунева, к планированию следует относить действия по составлению плана, а также организационное руководство, обеспечивающее доведение плановых заданий до исполнителей, разработку и реализацию мер, способствующих исполнению плана, контроль за ходом выполнения плана и др.³

Следовательно, процесс планирования проходит четыре взаимосвязанных этапа:

- 1) разработка общих (стратегических) целей;
- 2) определение конкретных целей на текущий период;
- 3) определение путей и средств их достижения;

¹ О бюджетной политике в 2012–2014 годах : бюджетное послание Президента РФ Федеральному Собранию от 29.06.2011. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

² Кутафин О. Е. Плановая деятельность Советского государства (государственно-правовой аспект). М., 1980. С. 20–33.

³ См.: Лунев А. Е. Демократизм советского государственного управления. М., 1967. С. 102.

4) контроль за достижением поставленных целей путем сопоставления плановых показателей с фактическими.

В бюджетной сфере планирование представляет собой часть финансового планирования, позволяющую определить объем, источники и целенаправленное использование бюджетных ресурсов на каждом уровне управления: федеральном, региональном, муниципальном. Результативное бюджетное планирование – основа эффективного государственного и муниципального управления и формирования сбалансированного бюджета на долгосрочную перспективу. Именно в последнем и кроется «зерно» всех неудач государственного управления в процессе бюджетного планирования.

Практика показывает, что бюджетное планирование, имеющее строгую ориентацию на нормы, определенные в законе, часто не совпадает со стратегическим планированием, поскольку в основе стратегического планирования лежат «обтекаемые» экономические прогнозы, которые в большинстве случаев принимаются с занижением показателей при рассмотрении новых инициатив с последующим их увеличением. Такого же вывода придерживаются и специалисты, утверждающие, что отклонение доходов вызвано, в первую очередь, ошибками прогнозирования, возникающими на этапах прогнозирования параметров социально-экономического развития России, оценки величины налоговых баз для исчисления доходов, а также оценки поступлений в бюджет на основе прогнозов налоговых баз⁴. Таким образом, в стратегическом планировании отсутствует достоверная оценка всего набора инструментов во взаимосвязи с их ролью в достижении поставленных целей государственной политики.

Сильная зависимость бюджетного планирования от сырьевых ресурсов тоже создает серьезные макроэкономические риски. По оценке Министерства финансов РФ, колебания поступающих в бюджет доходов при изменении цен на мировых сырьевых рынках приводят к необходимости резко увеличивать или уменьшать бюджетные расходы, пересматривать налоговые ставки либо проводить масштабные заимствования для замещения выпадающих доходов⁵. Следовательно, в любом из этих вариантов последствия для экономики оказываются негативными.

Так, согласно Федеральному закону от 3 декабря 2012 г. № 216-ФЗ «О федеральном бюджете на 2013 год и на плановый период 2014 и 2015 годов»⁶ доходы федерального бюджета в 2013 г. составят 12 865,9 млрд руб., в 2014 г. – 14 063,4 млрд руб., в 2015 г. – 15 615,5 млрд руб. Прогноз основных макроэкономических показателей, взятых за основу при формировании закона, рассчитан исходя из внешних условий – среднегодовых

⁴ См.: Научно-исследовательская работа : эффективность методов среднесрочного прогнозирования параметров Сводного финансового баланса. URL: aisup.economy.gov.ru/niokr (дата обращения: 10.04.2013).

⁵ См.: Методология формирования ненефтегазового баланса бюджета России. URL: <http://www.minfin.ru/ru/official/index.php?pg4=85&id4=3363> (дата обращения: 14.04.2013).

⁶ URL: <http://www.pravo.gov.ru> (дата обращения: 14.04.2013).

мировых цен на нефть марки «Юралс»: в 2013 г. – 97 дол. США за баррель, в 2014 г. – 101 дол. США за баррель и в 2015 г. – 104 дол. США за баррель⁷. Хотя совсем недавно Счетная палата РФ в своих прогнозах предостерегала ориентироваться на растущие показатели нефти и газа и призывала строить прогнозы исходя из среднегодовых цен на нефть в размере 75 дол. за баррель, чтобы избежать негативных последствий для экономики страны в случае падения цен на нефть. По данным Всемирного банка, падение цен на нефть до 80 дол. за баррель нефти способен сократить экономический рост в России в два раза. Падение до 60 дол. за баррель (как в 2009 г.) поставит Россию в рецессию⁸.

Таким образом, на сегодня качество прогнозирования резко ограничивает возможности использования различных прогнозов, по существу, сохранив за ними лишь функцию информирования о намерениях государства в среднесрочной перспективе. Это связано, в первую очередь, с неотработанностью методик прогнозирования, закрытостью информации о них, а зачастую закрытостью исходных данных для прогнозирования.

Кроме того, в то время как в мире преобладает региональное планирование, в России все еще сохраняется отраслевой подход. Еще в 2006 г. А. Г. Хлопонин отметил, что «фактически реализуемая в России региональная политика является не результатом осмысленного планирования, а скорее суммой случайных последствий от реализации самых разных документов преимущественно отраслевой направленности»⁹. Именно по этой причине можно наблюдать все возрастающую межрегиональную дифференциацию в социально-экономическом состоянии регионов. Так, по суммарным подсчетам доходы 8 субъектов Российской Федерации (Республика Татарстан, Красноярский и Краснодарский края, Московская и Свердловская области, г. Москва, г. Санкт-Петербург, Ханты-Мансийский автономный округ) в 2011 г. составили 40,3 % (2385,2 млрд руб.) от суммарных доходов по всем субъектам Российской Федерации, что свидетельствует о продолжающейся тенденции неравномерного распределения доходов между субъектами Российской Федерации¹⁰.

В последнее время программно-целевой метод все чаще стал применяться в качестве инструмента бюджетного планирования. Выбор этого метода обусловлен, прежде всего, его особенностями и преимуществами, позволяющими осуществлять полный цикл управленческого процесса –

⁷ Заключение Счетной палаты на проект Федерального закона «О федеральном бюджете на 2013 год и на плановый период 2014 и 2015 годов». URL: http://www.ach.gov.ru/userfiles/tree/resolution-2013-2015-tree_files-fl-637.pdf (дата обращения: 14.04.2013).

⁸ По данным сайта <http://www.worldbank.org> (дата обращения: 10.04.2013).

⁹ Выдержки из стенографического отчета о заседании Государственного совета Российской Федерации «О механизмах взаимодействия федеральных и региональных органов исполнительной власти при разработке программ комплексного социально-экономического развития регионов» // Государственная власть и местное самоуправление. 2006. № 8.

¹⁰ См.: Кириенко Г. С. О некоторых проблемах экономического развития субъектов Российской Федерации // Рос. юстиция. 2012. № 2. С. 11–14.

от постановки задач планирования до оценки результата и эффективности произведенных бюджетных расходов. Поэтому все чаще выделяемые из бюджета средства на развитие главным образом продолжают «осваивать», а не направлять на достижение конкретных целей.

Если положения Бюджетного кодекса РФ предписывают исполнительным органам государственной власти и местным администрациям установление порядка принятия решений о разработке долгосрочных целевых программ, их формирования и реализации в виде нормативно-правового акта соответствующего уровня управления, то нормативно-правовая база субъектов РФ и некоторых муниципальных образований в части применения целевых программ показывает, что не во всех регионах такой порядок установлен в виде отдельного нормативно-правового акта государственного органа исполнительной власти и местной администрации. Несомненно, эти факторы порождают ряд характерных проблем: отсутствует разработанная нормативно-правовая и методическая базы, наблюдается достаточно слабое информационное сопровождение результатов мониторинга самих программ, выбранные показатели или данные для расчетов зачастую не имеют достоверных источников информации и т.д.

Таким образом, бюджетное планирование превращается в один из способов привлечения финансовых ресурсов, а не в инструмент управления. Поэтому целесообразно, чтобы разрабатываемые стратегии определяли движение денежных средств.

Введение среднесрочного финансового планирования, анализа и управления рисками в бюджетно-налоговой сфере, улучшение качества прогнозирования основных параметров федерального бюджета на средне- и долгосрочную перспективу уже легли в основу принципа ответственного управления общественными финансами, закрепленного в Распоряжении Правительства РФ от 04.03.2013 № 293-р «Об утверждении государственной программы Российской Федерации «Управление государственными финансами»¹¹. Насколько переход к среднесрочному бюджетированию, ориентированному на результат, позволит увязать формирование бюджетов с целями и результатами государственной политики, повысить ответственность и одновременно самостоятельность главных распорядителей бюджетных средств, покажет время. А пока вышеизложенное позволяет сделать вывод, что современное государственное управление в бюджетном планировании должно идти по пути безотлагательного реформирования. В первую очередь предлагается пересмотреть стратегические ориентиры и цели, определить приоритеты расходов бюджета. Наконец, необходимо оценивать текущие цели с точки зрения возможностей его финансового обеспечения и вклада в достижение стратегических целей развития страны.

¹¹ Собр. законодательства Рос. Федерации. 2013. № 10. Ст. 1061.

THE REALITY OF PLANNING BUDGET REVENUES
IN POLAND – FACTS, REASONS, CONSEQUENCES

ПЛАНИРОВАНИЕ БЮДЖЕТНЫХ ДОХОДОВ В ПОЛЬШЕ –
ФАКТЫ, ПРИЧИНЫ, ПОСЛЕДСТВИЯ

U. Zawadzka-Pąk

dr Faculty of Law

University of Białystok

The objective of the paper is to analyse the reality of planning budget revenues in Poland. Our study concerns planning and execution of budget revenues in the period of 2000–2011. Having analysed the main sources of budget revenues in Poland the reasons of divergences in planning of main categories of revenues were analysed, such as: tax on goods and services, excise duties, tax on gaming, personal income tax (PIT), corporate income tax (CIT), tonnage tax, customs duties, dividends, payments from the profit of Polish National Bank and contributions of local government units.

Статья посвящена проблеме планирования бюджетных доходов в Польше в период 2000–2011 гг. Проанализированы основные источники доходов, а также причины и последствия дивергенции в планировании доходов.

1. Introduction

The main aim of the paper is to analyse the reality of planning budget revenues in Poland. Similar researches were carried out by S. Owsiak who analysed the quality of planning of budget revenues¹. As the author indicates because of different reasons planning of budget revenues is one of the most difficult undertakings of economic and social nature. Our study concerns planning and execution of budget revenues in the period of 2000–2011 in general as well as particular categories of revenues. Having analysed the main sources of budget revenues in Poland, the reasons and consequences of divergences in planning of revenues were analysed.

¹ See: S. Owsiak (ed.), *Planowanie budżetowe a alokacja zasobów*, Warszawa 2008; Owsiak S., *Jakość planowania budżetowego w Polsce – próba oceny*, <http://www.nik.gov.pl/plik/id,1565.pdf>; S. Owsiak, *Wieloletnie planowanie finansowe a funkcjonowanie budżetu zadaniowego* [in:] K. Marchewka-Bartkowiak, Z. Szpringer (ed.), *Budżet zadaniowy*, *Studia Biura Analiz Sejmowych*, № 1/2013.

2. The Prognostic Character of State Budget Revenues

The basic legal act regulating polish public finances is the Act of 27 August 2009 on Public Finance². According to article 52 (1) (1) of this Act the revenues declared in the state budget, budgets of local government units and financial plans of budgetary units shall make forecasts of the amount thereof, contrary to expenditures that shall constitute the final limits. Article 110 of this Act indicates the prognostic character of state budget revenues because it provides that the state budget shall specify, inter alia, the aggregate amount of projected tax and non-tax revenues of the state budget. Therefore these amounts should constitute only projections, so the collection of higher or lower income than it was the planned in the Budget Act does not mean that the budget has been executed incorrectly. It results from one of the main principles of the execution of budget, i.e. the principle of prognostic nature of revenues.

3. The Sources of State Budget Revenues in Poland

According to article 111 of the Act on Public Finance state budget tax and non-tax revenues shall include:

- 1) taxes and charges to the extent which according to separate statutes does not constitute revenues of local government units, income of state special-purpose funds or other public finance sector entities;
- 2) customs duties;
- 3) distributions from state-owned enterprises and State Treasury companies;
- 4) dividend payments;
- 5) distributions from the National Bank of Poland;
- 6) payments of the surplus of funds of executive agencies;
- 7) revenues collected by state budgetary units unless separate statutes provide for otherwise;
- 8) revenues from tenancy and lease and other agreements of similar nature regarding elements of State Treasury assets unless separate statutes provide for otherwise;
- 9) interest paid on funds collected in bank accounts of state budgetary units or public authorities unless separate statutes provide for otherwise;
- 10) interest paid on fixed-term deposits opened with funds collected in the central current account of the state budget;
- 11) interest paid on domestic and foreign loans granted from the state budget;
- 12) fines, tickets and other pecuniary penalties unless separate statutes provide for otherwise;
- 13) legacies, endowments and donations of pecuniary nature in favour of the State Treasury;

² Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz.U. № 157, poz. 1240 with further amendments, hereafter referred to Act on Public Finances.

14) revenues from the sales of assets, objects and rights which do not constitute income as defined in Article 5 (1) (4) (a) and (b)³ unless separate statutes provide for otherwise;

15) other revenues specified in separate statutes or international agreements;

16) European funds and the funds referred to in Article 5 (3) (5) (a) and (b) for the implementation of technical assistance projects and the funds referred to in Article 5 (3) (5) (c) and (d) and Subsection 6⁴ after they have been transferred to the revenue account of the state budget;

17) interest bought out by purchasers of Treasury bonds or the surplus resulting from the difference between the issue price and the face value of the Treasury bonds under disposal.

The prognosis of budget revenues is planned in Budgetary Acts (pl. *ustawy budżetowe*). To present the categories of budget revenues and the scope of each of them we summarise below the planned and actually collected revenues in Poland in 2011.

Table 1

The Categories of Revenues of State Budget in Poland

Specification	2011	
	Budget Act	Execution*
	in thousands of PLN (polish zlotys)	
TOTAL REVENUES	273 144 394	277 557 221
I Tax and no-tax revenues	270 719 380	275 485 421
1. Tax revenues	242 670 010	243 210 936
1.1. Indirect taxes	179 670 000	180 272 611
a) Tax on goods and services	119 300 000	120 831 951
b) Excise duties	58 700 000	57 963 709
c) Tax on gaming	1 670 000	1 476 951
1.2. Corporate income tax (CIT)	24 800 000	24 861 922
1.3. Personal income tax (PIT)	38 200 000	38 074 916
1.4. Tonnage tax	10	7
1.5. Taxes abolished	0	1 480
2. Non-tax revenues	28 049 370	32 274 485
2.1. Dividends	3 590 500	6 122 896
2.2. Customs duties	1 831 000	1 923 842
2.3. Fees, fines, interest and other non-tax revenue	18 526 315	15 641 285
2.4. Contributions of local government units	2 384 555	2 383 798
2.5. Payments from the profit of Polish National Bank	1 717 000	6 202 663
II Funds from the European Union and other non-refundable sources	2 425 014	2 071 800

* All information about the execution of planned revenues comes from governmental reports about execution of Budget Acts concerning 2011.

³ 5 (1) (4) (a) and (b) concern sales of securities and privatisation of property belonging to the State Treasury and property belonging to local government units.

⁴ 5 (3) (5) (c) and (d) concern the Norwegian Financial Mechanism 2004–2009 and the Financial Mechanism of the European Economic Area 2004–2009; and Subsection 6 concerns other funds.

4. The Scope of Divergences Between Planning of Revenues in Budget Acts and its Execution

Below we present the general data concerning divergences between planning of revenues in Polish Budget Acts and its execution in the period of 2000–2011.

Table 2

Divergences Between Planning of Revenues in Polish Budget Acts and its Execution in the Period of 2000–2011

Budget year	Budget Act	Execution	Divergences between prevision and execution, %
	(in millions of polish zlotys)		
2000	140 909	135 663	– 3,7
2001	161 065	140 526	– 12,8
2002	145 101	143 519	– 1,1
2003	155 697	152 110	– 2,3
2004	154 552	156 281	+ 1,1
2005	174 703	179 772	+ 2,9
2006	195 282	197 640	+ 1,2
2007	228 952	236 367	+ 3,2
2008	281 892	253 547	– 10,1
2009	303 034	274 183	– 9,5
2010	249 006	250 302	+ 0,5
2011	273 144	277 557	+ 1,6

Source. Own study on the basis of reports about execution of Budget Act

In the analysed period the most important divergences between planning and execution of budget revenues took place in 2001 (– 12,8 %), 2008 (–10,1 %) and 2009 (– 9,5 %). In 2001 the poor quality of planning of revenues was due to decrease of economic growth in Poland while in 2008 and in 2009 (after of period of intensive economic growth) the impossibility of realistic planning was due to the financial crisis.

In Poland, contrary to other countries⁵ Budget Act is not modified every year but only when there is a special need to adopt the level of revenues and expenditure. The divergences of planning of budget revenues in 2001 and 2009 caused such necessity and adoption of the acts modifying the Budget Act. However, these modifications were not taken into consideration in the presented paper to show the real data about the reality of planning of revenues in Budget Acts.

After the difficulties of execution of planned budget that took place in 2008 and 2009 the prognosis for 2010 and 2011 were much more prudent,

⁵ For example in France the budget that is included in Financial Acts (fr. *loi de finances*) is modified by a special sub-category of financial acts (fr. *loi de finances rectificatif*) at least once a year before the approval of execution of revenues and expenditure in so-called *loi de règlement* that is the third type of financial acts.

which allowed to generate the surplus (of 0,5 % in 2010 and of 1,6 % in 2011 respectively) at the end of those years. Making prudent prognosis of revenues on the basis of prudent macroeconomic prognosis is one of the instruments of planning revenues and expenditure in the multi-annual perspective, used for example in the United Kingdom. Such a solution can also be helpful to solve problems of bad conjuncture. On the other hand, taking so prudent macroeconomic factors can cause surplus of sources at the end of the budgetary year, which has no positive effects⁶. Instead of gathering credits that are not used during a particular budgetary year, a better solution is for example to reduce taxes to encourage the economic growth.

5. The Divergences Between Planning of Particular Categories of Tax Revenues in Budget Acts and its Execution

5.1. Indirect Taxes

5.1.1. Tax on Goods and Services (pl. *podatek od towarów i usług*)

Tax on goods and services (VAT) constitutes the major source of revenues in Poland, so it is particularly important that its prognosis is as realistic as possible. However, as we show below the quality of planning of the revenues from that source is not satisfactory, especially in the years of deterioration of the economic situation.

Table 3

Divergences Between Planning of Revenues from Tax on Goods and Services in Polish Budget Acts and its Execution in the Period of 2000–2011

Budget year	Budget Act	Execution	Divergences
	(in millions of polish zlotys)		between prevision and execution, %
2000	57 494	51 749	– 10,0
2001	60 251	52 893	– 12,2
2002	58 050	57 441	– 1,0
2003	57 441	60 359	– 2,0
2004	68 039	62 263	– 8,0
2005	73 663	75 401	+ 2,4
2006	84 509	84 439	– 0,1
2007	92 389	96 349	+ 4,3
2008	111 700	101 782	– 8,9
2009	118 590	99 454	– 16,1
2010	106 200	107 880	+ 1,6
2011	119 300	120 831	+ 1,6

S o u r c e. Own study on the basis of reports about execution of Budget Act.

⁶ See: T. Dębowska-Romanowska. Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną. Warszawa, 2010.

In the analysed period the most important divergences between planned and executed sum of revenues from tax on goods and services were marked in 2000 (–10,0 %), 2001 (– 2,2 %), 2008 (– 8,9 %) and 2009 (–16,1 %). Among the main reasons should be marked:

- slowdown in economic growth;
- lower execution of revenues from VAT than in the prognosis in the previous year that constituted the basis of planning for the next year;
- lower growth of Gross Domestic Product (GDP) than it was planned;
- higher increase of prices of goods and services imposed by VAT than it was planned;
- higher tax arrears of VAT than it was planned and lack of improvement of VAT recovery;
- overestimated results of additional revenues due to the introduction of the systemic changes;
- lower prices dynamism that influences the nominal level of revenues from VAT;
- different financial results of introduction of changes in the way of the VAT calculation than it was originally planned.

5.1.2. Excise Duties (pl. *podatek akcyzowy*)

The second important source of state budget revenues in Poland is excise duties. The quality of planning in that case should also be higher to enable the objective planning of expenditure. The most important differences between planned and executed sums were marked in 2001 (– 13 %), 2004 (+ 9,4 %) and 2007 (+ 8,5 %). All detailed data about the reality of planning of revenues from excise duties is presented in table 4.

Table 4

Divergences Between Planning of Revenues from Excise Duties in Polish Budget Acts and its Execution in the Period of 2000–2011

Budget year	Budget Act	Execution	Divergences between prevision and execution, %
	(in millions of polish zlotys)		
2000	29 101	27 312	– 6,1
2001	33 162	28 860	– 13
2002	32 493	31 489	– 3,1
2003	34 413	34 387	– 0,1
2004	34 714	37 964	+ 9,4
2005	42 414	39 479	– 6,9
2006	42 687	42 078	– 1,4
2007	45 180	49 025	+ 8,5
2008	52 200	50 490	– 3,3
2009	58 110	53 926	– 3,2
2010	53 070	55 684	+ 4,9
2011	58 700	57 963	– 1,3

Source. Own study on the basis of reports about execution of Budget Act.

The main reasons of underestimation of revenues from excise duties in 2001 were decrease in consumption of specific goods subject to excise duty that results from deterioration of the overall economic situation of the country and reduction of the economic activity of enterprises. High cost of credits and the diminution of resources of population and, in consequence, a change of structure of consumption (reduction of consumption of luxury products) should also be taken into consideration.

Contrary to 2001 (– 13 %), the revenues from excise duties in 2004 were underestimated (+ 9,4 %). The general reason for such a situation was higher execution of revenues from excise duties imposed on particular categories of products.

The most important reason of exceeding the projected revenues from the excise duty on motor fuels was lack of implementation of the provisions concerning biofuels. During the preparation of budgetary forecasts, it was assumed that in 2004 there will take place a decrease of revenues from that source. Also, unplanned at the stage of the preparation of budget bill price increase on gas fuel resulted in higher execution of the revenue from the excise duty on fuel than expected.

Additionally, the introduction of visas for citizens of such countries as Belarus and Ukraine, which reduced the profitability of small-scale cross-border trade, influenced higher execution of revenues from excise duties on spirits. At the same time, higher execution of revenues from excise duties on cars resulted from the increase of the number of imported used cars from abroad. That results from the fact that after the accession of Poland to the European Union common market barriers have been abolished in importing used cars from the EU Member States.

Among the reasons of higher execution of excise duties in 2007 than planned it is important to mention:

- high economic growth;
- increase in excise duty on unleaded petrol;
- the simplification of the rules of calculating the excise duty (introduced from 1st December 2006), caused by cessation of progressive taxation of cars older than two years, which meant a withdrawal from the progressive taxation of cars older than two years;
- increase in the number of imported cars to Poland that also resulted from the above-mention change in tax rules.

5.1.3. Tax on Gaming (pl. *podatek od gier*)

The credits from the next source of revenues of Polish state budget, the tax on gaming, are not so high as the previously described categories, so the percentage of divergence increases faster, however thanks to the comparison of planned and executed revenues we obtain the information about the quality of planning in the Budgetary Act of that category of revenues. The detailed data for the period of 2000–2011 is presented below.

Table 5

Divergences between Planning of Revenues from Tax on Gaming in Polish Budget Acts and its Execution in the period of 2000–2011

Budget year	Budget Act	Execution	Divergences
	(in millions of polish zlotys)		between prevision and execution, %
2000	1 000	608	– 39,1
2001	1 080	669	– 38,0
2002	780	672	– 13,8
2003	672	696	– 1,5
2004	922	764	– 17,1
2005	903	791	– 12,4
2006	900	894	– 0,6
2007	948	1 106	+ 16,7
2008	990	1 404	+ 41,9
2009	1 364	1 576	+ 15,5
2010	1 570	1 624	+ 3,5
2011	1 670	1 476	– 11,6

S o u r c e. Own study on the basis of reports about execution of Budget Act.

In 2000, revenues from the tax on gaming lower than planned (– 39,1 %) resulted mainly from the delay of entry into force of the Act on Lotteries and Betting from the 1st January 2000 to the 23th November 2000. The amendments contained changes essential for the budget revenues, concerning the introduction of flat tax of rate of 45 %.

The opposite situation took place in 2008 (the execution of the revenues from tax on gaming: + 41,9 %). This exceeding was primarily due to:

- the increase in revenues from gaming tax;
- the development of the slot machine games with low prizes due to significant increase in the number of registered machines used for this aim;
- the increase in the number of issued permits for gaming stores (up to September 2007, 18 authorizations were issued, while in the same period in 2008 – 37 licenses were granted) which could have not been anticipated due to the previous dynamism of the market.

5.2. Reasons for Divergences Concerning Tax Revenues, direct taxes

5.2.1. Personal Income Tax, PIT (pl. *podatek dochodowy od osób fizycznych*)

Personal income tax is the most profitable tax in the group of direct taxes that contribute to the Polish state budget. The detailed information about the divergences between the prevision and execution of that tax in the analysed period is presented in the table below.

Table 6

Divergences Between Planning of Revenues from Personal Income Tax in Polish Budget Acts and its Execution in the Period of 2000–2011

Budget year	Budget Act	Execution	Divergences between prevision and execution, %
	(in millions of polish zlotys)		
2000	25 230	23 088	– 8,5
2001	21 270	23 444	– 8,5
2002	21 738	24 139	– 9
2003	27 254	25 674	– 6,1
2004	22 059	21 506	– 2,5
2005	23 614	24 423	+ 3,4
2006	26 226	28 125	+ 7,2
2007	31 605	35 358	+ 11,9
2008	36 154	38 658	+ 6,9
2009	40 250	35 763	– 11,1
2010	36 085	35 592	– 1,4
2011	38 200	38 074	+ 0,2

Source. Own study on the basis of reports about execution of Budget Act.

Lower revenues from personal income tax (– 8,5 %) than expected for 2000 resulted from both, macroeconomic and systemic factors, i.e.:

- higher tax revenues from wages than expected resulting from the higher nominal growth of wages and lower employment growth in the national economy;
- higher nominal growth of pensions than expected;
- higher use of reductions for housing and rehabilitation purposes than expected.

The main reasons for underestimation of revenues from personal income tax for 2001 (– 8,5 %) and in 2002 (– 9 %) were:

- the decline in employment in the national economy, slowdown in economic growth and the inflation lower than planned;
- the difficult situation of economic entities contributed to the increased avoidance of paying taxes by intensified efforts to use legal means (tax reductions and ambiguities and inconsistencies of legal provisions);
- besides these legal actions some part of economic activity was transferred to a sphere of informal economy;
- failure to improve the collection of taxes and the increase of tax arrears.

It is also important to notice that in 2002 the percentage of failure in planning of revenues from corporate income tax (described below) was + 8,5 whereas in the same year this level relating to revenues from personal income tax (described in details below) was – 9 %.

Contrary to the situation that took place in the period 2000–2002, the revenues from PIT planned for 2007 were higher than estimated in the Budget Act, which was mainly caused by:

- upturn in the stock market;
- sustainable economic growth and good financial situation of companies;
- better level of the average wages and of average employment in the national economy than expected.

5.2.2. Corporate Income Tax, CIT (pl. *podatek dochodowy od osób prawnych*)

In the next table we present the prevision and the execution of revenues from corporate income tax (CIT).

Table 7

Divergences Between Planning of Revenues from Corporate Income Tax in Polish Budget Acts and its Execution in the Period of 2000–2011

Budget year	Budget Act	Execution	Divergences
	(in millions of polish zlotys)		between prevision and execution, %
2000	14 133	16 867	+ 19,8
2001	17 588	13 219	– 24,8
2002	13 834	15 008	+ 8,5
2003	14 108	12 822	– 2,0
2004	9 585	13 071	+ 36,4
2005	14 690	15 762	+ 7,3
2006	20 126	19 337	– 3,9
2007	22 066	24 540	+ 11,2
2008	27 150	27 159	0
2009	33 120	24 156	– 33,1
2010	26 300	21 769	–17,2
2011	24 800	24 861	+ 0,2

Source. Own study on the basis of reports about execution of Budget Act.

Higher revenues from corporate income tax (CIT) than planned in the Budget Act for 2000 resulted from a better financial situation of economic entities than expected. A factor positively affecting for example the economic situation of banks was the reduction in 1999 of the reserve requirement and the allocation of released funds for the purchase of bonds of the National Bank of Poland.

Similar reasons caused better execution of revenues from CIT in 2004 than planned. The improvement of the economic situation of the country directly influenced the operations and results of the business sector. As a result, further acceleration of economic growth in 2004 and the positive de-

velopment of trade and the Polish currency exchange rate favourable to exporters caused the companies to report much better financial results than in the previous year.

However the economic crisis caused large disproportion between planning and execution of revenues in 2009 (– 33,1 %), the situation has slightly improved in 2010 (–17,2 %) and was on the acceptable level in 2011, when even the surplus was generated (+ 0,2 %).

5.2.3. Tonnage Tax (pl. *podatek tonażowy*)

The tonnage tax in an alternative sort of tax that can be chosen by shipping companies operating seagoing merchant ships engaged on international voyages. The amount of this income tax does not depend on the current profit or loss the company, but the income is calculated as a flat rate, depending on the tonnage. The tonnage tax was introduced in Poland by law of 24 August 2006⁷ and came into force on 1 January 2007 however. The European Commission obliged Poland to adapt the provisions concerning aid programs to European Union legal system. By 2011 not all the provisions were implemented, which can be considered as a major cause of weak interest of the shipping companies in choosing that form of income tax. As we can note in the table presented below even if some revenues are planned each year it is not possible to realise the planned revenues from the tonnage tax till now.

Table 8

Divergences Between Planning of Revenues from Tonnage Tax in Polish Budget Acts and its Execution in the Period of 2000–2011

Budget year	Budget Act	Execution	Divergences between prevision and execution
	(in thousands of polish zlotys)		
2008	400	9	– 97,7 %
2009	200	7	– 96,5 %
2010	10	3	– 70,0 %
2011	10	7	– 30,0 %

Source. Own study on the basis of reports about execution of Budget Act.

5.3. Divergences Between Planning of Particular Categories of Non-tax Revenues in Budget Acts and its Execution

5.2.1. Customs Duties

Among the non-tax revenues will be examined: customs duties, dividends, payments from the profit of Polish National Bank and contributions of local

⁷ Ustawa z dnia 24 sierpnia 2006 r. o podatku tonażowym (Dz.U. № 183, poz. 1353).

government units⁸. In Table 9 we present the divergences between planning of revenues from customs duties.

Table 9

Divergences Between Planning of Revenues from Customs Duties in Polish Budget Acts and its Execution in the Period of 2000–2011

Budget year	Budget Act	Execution	Divergences between prevision and execution, %
	(in millions of polish zlotys)		
2000	4 621	5 080	+ 10,1
2001	3 307	4 060	– 15,7
2002	3 479	3 805	+ 9,4
2003	3 850	3 751	– 2,6
2004	1 924	2 281	+ 18,6
2005	1 557	1 270	– 18,4
2006	1 257	1 385	+ 10,3
2007	1 700	1 747	+ 2,8
2008	1 993	1 728	– 13,3
2009	2 032	1 627	– 19,9
2010	1 804	1 663	– 7,8
2011	1 831	1 923	+ 5,1

Source. Own study on the basis of reports about execution of Budget Act.

In the entire analysed period, the general reason for the differences between the forecast of revenues from customs duties and the execution of the budget was the final shape of the factors determining the amount of revenue from customs duties, which result from a different configuration of the macroeconomic situation.

5.3.2. Dividends

The next source of revenues of state budget is dividends from state-owned enterprises. The detailed data about the reality of planning revenues from that source is presented in Table 10.

Among the main reasons for realisation in 2004 higher revenues from dividends than it was planned in Budget Act there should be mentioned, for example:

– faster economic growth than expected that caused the improvement of profitability of state-owned enterprises;

⁸ During the analysed period (2001–2011) three consecutive laws on public finances were in force (laws of 1998, 2005 and 2009). Introduction of Act on Public Finances resulted in a change of the method of classification of government revenues, which means that there is no comparable database concerning certain categories of non-tax revenues for the whole concerned period. For this reason, the study does not discuss other categories of non-tax revenue. However it does not prevent the realisation of the main objective of this article.

Table 10

Divergences Between Planning of Revenues from Dividends in Polish Budget Acts and its Execution in the Period of 2000–2011

Budget year	Budget Act	Execution	Divergences between prevision and execution, %
	(in millions of polish zlotys)		
2000	446	929	+ 108,3
2001	650	888	+ 36,7
2002	600	637	+ 6,2
2003	670	958	+ 43,0
2004	700	1 810	+ 158,6
2005	961	3 161	+ 228,7
2006	3 205	4 045	+ 26,2
2007	4 350	3 622	– 16,7
2008	3 510	3 319	– 7,3
2009	3 351	8 326	+ 148,5
2010	4 223	4 977	+ 17,8
2011	3 590	6 122	+ 70,5

S o u r c e. Own study on the basis of reports about execution of Budget Act.

- improvement of the economic and financial situation of trades with the greatest potential production, bringing loss till 2003;
- termination of proceedings relating to the restructuring of arrears due to the state budget.

5.3.3. Payments From the Profit of Polish National Bank

In the next table we present the quality of planning of budgetary revenues from the profit of Polish National Bank.

Table 11

Divergences Between Planning of Revenues from Payments From the Profit of Polish National Bank in Polish Budget Acts and its Execution in the Period of 2000–2011

Budget year	Budget Act	Execution	Divergences between prevision and execution, %
	(in millions of polish zlotys)		
1	2	3	4
2000	2 440	2 205	– 9,6
2001	4 874	4 868	– 0,1
2002	1 961	2 582	+ 31,6
2003	4 685	4 680	– 0,1
2004	4 212	4 056	– 3,7
2005	4 626	4168	– 9,9
2006	1 168	1 158	– 0,9
2007	2 436	2 478	+ 1,7

End table 11

1	2	3	4
2008*	–	–	–
2009	–	–	–
2010	–	3 957,3	–
2011	1 717	6 202,7	+ 261,3

* Budget Act of 2008 did not provide revenues from profit of the National Bank of Poland to the state budget due to the financial results at zero level adopted in the plan for 2007.

S o u r c e . Own study on the basis of reports about execution of Budget Act.

In 2002, the high level of payment from profit of the National Bank of Poland (NBP) was exceptional and resulted mostly from changes in the accounting method used by NBP, i.e. the transition in mid-2000 from cash accounting to general one.

In 2011, profit of the NBP at this level was mainly due to the positive result of financial operations, in particular the realisation of the positive rate and price exchange and of income from provisions for the risk of the zloty against foreign currencies.

5.3.4. Contributions of Local Government Units

Finally, in the last table we present the difference between planning of revenues from contributions of local government units to state budget. These contributions are paid by the richest government units to reduce financial disproportions between poorer territorial units.

Table 12

Divergences Between Planning of Revenues from Contributions of Local Government Units in Polish Budget Acts and its Execution in the Period of 2000–2011

Budget year	Budget Act	Execution	Divergences between prevision and execution, %
	(in millions of polish zlotys)		
2000	132	128	– 2,8
2001	180	182	+ 1,4
2002	247	246	– 0,1
2003	275	271	– 1,5
2004	1 199	1 200	+ 0,3
2005	1 207	1 207	0
2006	1 684	1 688	+ 0,3
2007	1 879	1 865	– 0,7
2008	2 164	2 164	0
2009	2 702	2 702	0
2010	2 727	2 726	0
2011	2 384	2 383	0

S o u r c e . Own study on the basis of reports about execution of Budget Act.

6. Conclusions

Summing up, the conducted analysis showed that the quality of planning of some categories of budget expenditure is really poor whereas the high level of realism of planning of budget revenues is necessary to plan expenditure in a proper way. The errors of planning of particular categories of revenues have macro-economic as well systemic grounds. In most cases, its prediction at the stage of planning of budget revenues is quite difficult and in some cases even impossible. However, deeper analyses should be undertaken to improve the quality of planning of budget revenues in Poland because wrong prognosis of budgetary revenues does not allow to make planning of public spending and realisation of public services. Consequently, poor quality of planning of budget revenues leads to the modification of the preliminary decisions about budgetary spending, which reduces the cohesion of the provision of public services.

The problem of high quality of revenues planning becomes more important in multiannual programming of public spending that is nowadays introduced not only in Poland but also in many countries all over the world. Multiannual planning of public spending causes a lot of difficulties, however it is impossible to make a reliable prognosis of expenditure without a reliable prognosis of revenues. Consequently, the instruments of planning of revenues (in annual and also multiannual perspective) should be improved to enable making the prognosis of expenditure more realistic⁹.

⁹ The paper was prepared under the research project entitled «Annual and long term planning in public finances» with the financial support of the National Science Centre (Narodowe Centrum Nauki), № DEC–2011/01/B/HS5/03357.

**ПЛАН ЗАКУПОК КАК ЭЛЕМЕНТ СИСТЕМЫ БЮДЖЕТИРОВАНИЯ
ОБРАЗОВАТЕЛЬНОГО УЧРЕЖДЕНИЯ**

**PURCHASE PLAN AS AN ELEMENT OF AN EDUCATIONAL
INSTITUTION BUDGETING SYSTEM**

Е. Ендовицкая

кандидат экономических наук, доцент

Л. Коробейникова

кандидат экономических наук, доцент

Воронежский государственный университет

Использование бюджетирования в деятельности бюджетного образовательного учреждения – необходимое условие успеха в области управления финансовыми ресурсами, экономии средств бюджетного учреждения, рационального их использования. Системная логика, методология и методы, на которых базируется бюджетирование, способствуют укреплению менеджмента бюджетного образовательного учреждения и повышают конкурентный уровень оказываемых услуг.

The application of budgeting to the functioning of a budgetary educational institution is the necessary condition for success in the management of financial assets, cost savings in the budgetary institution and the efficient use of the funds. The system logic, methodology and techniques that serve as the foundation for the budgeting contribute to the strengthening of the management of the budgetary educational institution and ad to the marketability of the services rendered.

Планирование и бюджетирование – неотъемлемая часть эффективного управления бюджетным образовательным учреждением. В современных российских условиях осуществления платных образовательных услуг образовательным учреждением все большее внимание следует уделять бюджетированию как одной из составных частей планирования. В свою очередь, планирование является главной частью системы контроллинга. Поэтому рассмотрение функций бюджетирования – планирования в рамках системы контроллинга – одна из важнейших задач управления бюджетным образовательным учреждением в целом. Составление бюджетов выступает неотъемлемым элементом общего процесса планирования, а не только его финансовой части. Механизм бюджетного планирования доходов и расходов целесообразно внедрять для обеспечения экономии денежных средств, большей оперативности в управлении этими средствами, снижения непроизводительных расходов и потерь, а также для повышения достоверности плановых показателей (в целях налогового планирования) бюджетного образовательного учреждения.

Таким образом, в финансовой системе бюджетного образовательного учреждения финансовые планы выступают в качестве путеводителя, который позволяет ориентироваться в его финансовых возможностях и выбрать наиболее эффективные с точки зрения конечных результатов действия. Построение прогнозной отчетности в рамках бюджетного планирования текущей деятельности или на более длительную перспективу является неотъемлемой функцией финансовой службы бюджетного образовательного учреждения. Эта отчетность может использоваться для различных целей: как ориентир для контроля текущей деятельности, при прогнозировании степени удовлетворительности структуры баланса и т.п. При этом успешное выполнение оптимальных финансовых планов обеспечивает устойчивое финансовое положение бюджетного образовательного учреждения, которое является залогом его эффективного функционирования.

Бюджетное планирование – это самый детализированный уровень планирования, представляющий собой процесс подготовки отдельных бюджетов по структурным подразделениям, разработанных на основе утвержденных высшим руководством программ.

Планирование и контроль результата деятельности бюджетного образовательного учреждения стали невозможными без формирования бюджета как основного инструмента гибкого управления бюджетного образовательного учреждения, обеспечивающего точной, полной и своевременной информацией ректорат учреждения. В бюджете бюджетного образовательного учреждения находят свое отражение результаты планирования и контроля в виде плановых, ожидаемых и фактических данных и отклонение фактических показателей от плановых. С его помощью разрабатывается стратегия эффективного развития бюджетного образовательного учреждения в условиях конкуренции и нестабильности, анализируется и контролируется работа бюджетного образовательного учреждения. Поэтому бюджет служит важным инструментом руководства при разработке мероприятий по достижению целей бюджетного образовательного учреждения.

Бюджетный баланс формируется на базе отчетных данных бухгалтерского учета на конкретную дату по принятым бюджетным образовательным учреждением субсчетам бухгалтерского учета. Он показывает, какими средствами финансирования располагает бюджетное образовательное учреждение и как используются данные средства, а также дает возможность управления активами и пассивами учреждения, ускорения оборачиваемости оборотных активов и краткосрочных обязательств, оптимизации структуры источников финансирования.

Бюджетирование, как всякий управленческий процесс, должно осуществляться на постоянной основе: в рамках реализации данного процесса можно столкнуться с необходимостью корректировки утвержденного плана. Причина этого может быть обусловлена постоянными изменениями условий и параметров, которые послужили основой для подготов-

ки планов, поскольку именно в ходе планирования руководители всех уровней коллективно вырабатывают согласованные подходы к решению проблем, осмысливают стоящие перед ними задачи, оценивают ограничения, возможности и риски.

Данная проблема тесно связана с разработкой такого вида бюджета, как план закупок бюджетного образовательного учреждения. С внедрением в Российской Федерации федеральной контрактной системы (ФКС) будет создана взаимосвязанная структура закупок федерального бюджетного образовательного учреждения, позволяющая повысить прозрачность процедуры закупок, а также ограничить возможные злоупотребления со стороны заказчиков.

Результативность закупочной деятельности хозяйствующего субъекта, а именно бюджетного образовательного учреждения, оценивается в соответствии с положениями Федерального закона от 21 июля 2005 г. № 94-ФЗ «О размещении заказов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных и муниципальных нужд»¹ (далее – Закон № 94-ФЗ).

Одним из недостатков Закона № 94-ФЗ, по мнению экспертов, является отсутствие четкой и структурированной системы планирования закупок. В настоящее время планированию посвящена ч. 5.1 ст. 16 этого закона, которая гласит, что «заказчики, уполномоченные органы размещают на официальном сайте планы-графики размещения заказов в порядке и по форме, установленным нормативным правовым актом».

До 4 марта 2012 г., когда вступил в силу совместный приказ Минэкономразвития России № 761 и Федерального казначейства № 20н от 27 декабря 2011 г.², утвердивший форму планов-графиков размещения заказов, а также их порядок размещения на официальном сайте, заказчики не имели нормативной базы, определяющей порядок планирования. Однако принятие данного документа в должной степени не решило всех проблем.

Во-первых, планы-графики, разрабатываемые сегодня, не имеют привязки к целевым мероприятиям, поэтому обосновать целесообразность указанных в них закупок представляется крайне затруднительным. На этом этапе и возникают ситуации с закупкой товаров по завышенным ценам, а также предметов роскоши. Во-вторых, законодательно не регламентирована процедура внесения изменений в план-график. Поэтому хаотичность осуществления закупок может привести к необходимости регулярной корректировки лимитов, а в конечном итоге – к

¹ Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

² Об утверждении порядка размещения на официальном сайте планов-графиков размещения заказов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для нужд заказчиков и формы планов-графиков размещения заказа на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для нужд заказчиков : приказ Министерства экономического развития РФ и Федерального казначейства от 27 декабря 2011 г. № 761/20н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

большему расходу бюджетных средств на удовлетворение государственных нужд. В-третьих, невнесение закупок в план-график фактически не несет правовых последствий, так как санкция за такое правонарушение в законодательстве отсутствует. Данный факт зачастую приводит к злоупотреблениям должностных лиц заказчика. Так, не аффилированные с заказчиком поставщики фактически не имеют возможности провести подготовку к участию в крупных торгах (например, взять кредит, собрать необходимые документы) в том случае, если сведения о таких торгах не были своевременно внесены в план-график.

Предполагается, что большинство проблем в планировании будет решено с помощью ФКС, которая будет функционировать в соответствии с положениями Федерального закона № 44-ФЗ от 5 апреля 2013 г. «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд»³ (далее – Закон о ФКС). Глава 2 данного закона посвящена прогнозированию и планированию закупок, которые будут осуществляться посредством разработки и реализации сводных прогнозов, прогнозов, планов и планов-графиков закупок. Сводный прогноз закупок будет являться частью прогноза социально-экономического развития Российской Федерации (прогноза субъекта Российской Федерации), который составляется на основании прогнозов закупок, необходимых для реализации государственных программ Российской Федерации (программ субъектов Российской Федерации). Планы закупок будут формироваться заказчиками на основании вышеописанных прогнозов исходя из мероприятий государственных программ Российской Федерации, целевых программ, планов и программ развития субъектов РФ, составляться сроком на три года. Планы-графики должны будут разрабатываться заказчиками ежегодно сроком на один год, утверждаться после принятия закона (решения) о бюджете, но до начала очередного финансового года.

Законом четко определено, что «заказчики осуществляют закупки только в строгом соответствии со сведениями, включенными в планы-графики. Закупки, не предусмотренные планами-графиками, не могут быть осуществлены» (ч. 8 ст. 21 Закона о ФКС). Регламентированы и случаи, в соответствии с которыми планы и планы-графики закупок подлежат изменению.

В планы закупок включаются:

- 1) идентификационный код закупки;
- 2) цель осуществления закупки;
- 3) наименование объекта и (или) наименования объектов закупки и описание таких объекта и (или) объектов закупки, а также объем закупаемых товара, работы или услуги;
- 4) объем финансового обеспечения для осуществления закупки;
- 5) сроки (периодичность) осуществления планируемых закупок;

³ Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

6) обоснование закупки;

7) информация о закупках товаров, работ, услуг, которые по причине их технической и (или) технологической сложности, инновационного, высокотехнологичного или специализированного характера способны поставить, выполнить, оказать только поставщики (подрядчики, исполнители), имеющие необходимый уровень квалификации, а также предназначены для проведения научных исследований, экспериментов, изысканий, проектных работ (в том числе архитектурно-строительного проектирования);

8) информация об обязательном общественном обсуждении закупки товара, работы или услуги.

Правительством Российской Федерации, высшими исполнительными органами государственной власти субъектов Российской Федерации, местными администрациями может быть определена дополнительная информация, включаемая в планы закупок для обеспечения соответственно федеральных нужд, нужд субъектов Российской Федерации и муниципальных нужд.

Планы закупок формируются на срок, соответствующий сроку действия федерального закона о федеральном бюджете на очередной финансовый год и плановый период, федеральных законов о бюджетах государственных внебюджетных фондов Российской Федерации на очередной финансовый год и плановый период, закона субъекта Российской Федерации о бюджете субъекта Российской Федерации, законов субъекта Российской Федерации о бюджетах территориальных государственных внебюджетных фондов, муниципального правового акта представительного органа муниципального образования о местном бюджете. В планы закупок включается с учетом положений бюджетного законодательства Российской Федерации информация о закупках, осуществление которых планируется по истечении планового периода. В этом случае информация вносится в планы закупок на весь срок планируемых закупок с учетом особенностей, установленных порядком формирования, утверждения и ведения планов закупок.

Порядок формирования, утверждения и ведения планов закупок для обеспечения федеральных нужд, требования к порядку формирования, утверждения и ведения планов закупок для обеспечения нужд субъекта Российской Федерации, муниципальных нужд устанавливаются Правительством Российской Федерации. Порядок формирования, утверждения и ведения планов закупок для обеспечения нужд субъекта Российской Федерации, муниципальных нужд устанавливается соответственно высшим исполнительным органом государственной власти субъекта Российской Федерации, местной администрацией с учетом требований, установленных Правительством Российской Федерации. Требования к форме планов закупок и порядок размещения таких планов в единой информационной системе устанавливаются Правительством Российской Федерации.

Планы закупок подлежат изменению при необходимости:

1) приведения их в соответствие в связи с изменением определенных требований к закупаемым заказчиками товарам, работам, услугам (в том числе предельной цены товаров, работ, услуг) и (или) нормативных затрат на обеспечение функций государственных органов, органов управления государственными внебюджетными фондами, муниципальных органов;

2) приведения их в соответствие с федеральным законом о внесении изменений в федеральный закон о федеральном бюджете на текущий финансовый год и плановый период, с федеральными законами о внесении изменений в федеральные законы о бюджетах государственных внебюджетных фондов Российской Федерации на текущий финансовый год и плановый период, с законами субъектов Российской Федерации о внесении изменений в законы субъектов Российской Федерации о бюджетах субъектов Российской Федерации на текущий финансовый год (текущий финансовый год и плановый период), законы субъектов Российской Федерации о внесении изменений в законы о бюджетах территориальных государственных внебюджетных фондов и с муниципальными правовыми актами о внесении изменений в муниципальные правовые акты о местных бюджетах на текущий финансовый год (текущий финансовый год и плановый период);

3) реализации федеральных законов, решений, поручений, указаний Президента Российской Федерации, решений, поручений Правительства Российской Федерации, законов субъектов Российской Федерации, решений, поручений высших исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации, муниципальных правовых актов, которые приняты (даны) после утверждения планов закупок и не приводят к изменению объема бюджетных ассигнований, утвержденных законом или решением о бюджете;

4) реализации решения, принятого заказчиком по итогам обязательного общественного обсуждения закупки;

5) использования в соответствии с законодательством Российской Федерации экономии, полученной при осуществлении закупки;

6) в иных случаях, установленных порядком формирования, утверждения и ведения планов закупок.

План закупок формируется государственным или муниципальным заказчиком в процессе составления и рассмотрения проектов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации с учетом положений бюджетного законодательства Российской Федерации и утверждается в течение десяти рабочих дней после доведения до государственного или муниципального заказчика объема прав в денежном выражении на принятие и (или) исполнение обязательств в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации.

План закупок формируется бюджетным учреждением при планировании финансово-хозяйственной деятельности бюджетного учреждения и утверждается в течение десяти рабочих дней после утверждения пла-

на финансово-хозяйственной деятельности бюджетного учреждения. Утвержденный план закупок подлежит размещению в единой информационной системе в течение трех рабочих дней со дня утверждения или изменения такого плана, за исключением сведений, составляющих государственную тайну. Заказчики также вправе размещать планы закупок на своих сайтах в информационно-телекоммуникационной сети Интернет (при их наличии), а также опубликовывать в любых печатных изданиях.

В рамках главы 2 Закона о ФКС отдельными статьями выделены положения об обосновании и нормировании закупок. Так, при формировании планов закупок обоснованию подлежат объект закупки, способ определения поставщиков и объем денежных средств, необходимых для осуществления закупок (ч. 2 ст. 19 Закона о ФКС). В соответствии с Законом о ФКС нормирование устанавливает требования к приобретаемым товарам, достаточным для обеспечения деятельности заказчиков. Эти требования должны обеспечивать «приобретение товаров (работ, услуг), которые по количеству и качеству, потребительским свойствам и иным характеристикам позволяют достичь полного обеспечения государственных и муниципальных нужд, но не приводят к закупкам товаров (работ, услуг), имеющих избыточные потребительские свойства или иные характеристики либо являющихся предметом роскоши» (ч. 2 ст. 20 Закона о ФКС). Очевидно, институт нормирования должен ограничить возможность заказчика закупать люксовые товары за счет бюджетных средств.

Следует отметить, что бюджет закупок является элементом системы бюджетирования второго уровня, входит в состав операционного бюджета образовательного учреждения. Операционный бюджет выступает подбюджетом первого уровня, входит в состав сводного бюджета бюджетного образовательного учреждения и является планом доходов, расходов и конечных финансовых результатов бюджетного образовательного учреждения на бюджетный период. Сводный бюджет – план деятельности бюджетного образовательного учреждения на установленный период времени, выраженный в ряде целевых (бюджетных или плановых) показателей, охватывающих все сегменты бизнеса бюджетного образовательного учреждения, составляющие его организационную структуру.

Система планирования бюджетного образовательного учреждения должна иметь четкую взаимосвязанную структуру, позволяющую повысить прозрачность процедуры закупок, а также ограничить возможные злоупотребления со стороны заказчиков. Таким образом, постановка бюджетирования должна состоять из описания действующей системы бюджетирования, оценки, анализа и доработки действующей системы бюджетирования; разработки Положений о системе бюджетирования, разработки финансового плана (бюджета) бюджетного образовательного учреждения; контроля исполнения регламента бюджетирования.

Первым шагом постановки бюджетирования является разработка бизнес-модели организационной структуры, содержащей описание направлений деятельности бюджетного образовательного учреждения,

функций, структурных звеньев и распределение функций внутри бюджетного образовательного учреждения. На втором этапе разрабатывается бизнес-модель финансовой структуры бюджетного образовательного учреждения, содержащая схему центров финансового учета и их организационный состав. На этом этапе нужно понять, какие подразделения или группы подразделений будут рассматриваться как центры финансовой ответственности бюджетного образовательного учреждения.

По центрам финансовой ответственности могут отдельно вестись финансовые бюджеты. Внутри бюджетного образовательного учреждения целесообразнее создать центры дохода, т.е. подразделения, несущие ответственность за доходную часть подразделения и не отвечающие за затраты, связанные с закупкой продукции, товаров, работ и услуг. Примером центра дохода может быть отдел сбыта в линейно-функциональной организационной структуре. В бюджетном образовательном учреждении также могут присутствовать центры затрат, т.е. подразделения, которые, как правило, обеспечивают поддержку и обслуживание функционирования компании и непосредственно не приносят дохода.

При построении такой структуры можно более эффективно координировать работу подразделений образовательного учреждения для достижения общих целей, прорабатывать схемы финансирования центров затрат и венчур-центров за счет центров доходов, принимать обоснованные решения о привлечении заемных средств. Таким образом, после завершения построения организационной и финансовой структур можно переходить к собственно бюджетированию.

Итак, выделим основные функции бюджетирования:

- прогнозирование финансовых результатов деятельности, финансовой состоятельности отдельных видов деятельности и продуктов, установление целевых показателей эффективности деятельности и лимитов затрат ресурсов бюджетного образовательного учреждения;

- определение наиболее предпочтительных для дальнейшего развития бюджетного образовательного учреждения бизнес-проектов, экономическое обоснование бизнес-проектов, а также решений об уровнях их финансирования из внутренних и внешних источников;

- анализ эффективности работы различных структурных подразделений бюджетного образовательного учреждения, контроль правильности решений, принимаемых руководителями структурных единиц.

Необходимым этапом процесса бюджетирования является разработка положения о бюджетировании, которое содержит следующие основные разделы:

1. Общие положения – в разделе дается формулировка основных показателей и определений, используемых при составлении бюджета. К таким определениям относятся центры затрат, центры ответственности, центры доходов, венчурные центры. Следует отметить, что такие понятия и определения должны быть увязаны с организационной структурой управления бюджетного образовательного учреждения, иметь конкрет-

ные обозначения, обязательно быть доведенными до персонала, участвующего в разработке бюджета.

2. Оценка целей системы финансового планирования – она состоит в общем случае в укреплении финансовой устойчивости бюджетного образовательного учреждения, увеличении эффективности использования имеющихся ресурсов, определении наиболее выигрышных видов и направлений деятельности. Однако в зависимости от приоритетов, сформулированных руководством бюджетного образовательного учреждения, при разработке бюджетов могут рассматриваться в качестве целей бюджетирования усиление стимулирования руководителей и работников структурных подразделений к повышению рентабельности оказываемых услуг; повышение ответственности персонала за расходы, конечные финансовые результаты работы; а также повышение обоснованности выделения финансовых ресурсов на осуществление мероприятий по развитию и совершенствованию научно-исследовательской деятельности бюджетного образовательного учреждения.

3. Структура бюджетов предполагает выделение различных уровней в составе бюджета:

– уровень 1 – сводные бюджеты в составе основных бюджетов доходов и расходов, движения денежных средств и вспомогательных (бюджета капитальных затрат и кредитного плана);

– уровень 2 – бюджеты центров финансовой ответственности в составе основных бюджетов доходов и расходов, движения денежных средств.

Для бюджетного образовательного учреждения в целом разрабатываются сводные бюджеты доходов и расходов, бюджет денежных средств, для центров ответственности разрабатываются операционные бюджеты.

4. Бюджетный регламент, предусматривающий конкретные сроки корректировки намеченных в отдельных бюджетах показателей.

5. Организация финансового планирования и бюджетного контроля, устанавливающая схему разработки бюджетов, ответственных должностных лиц, а также порядок проведения контроля исполнения бюджетов.

Таким образом, система планирования бюджетного образовательного учреждения должна иметь четкую взаимосвязанную структуру, повышающую прозрачность процедур закупок, ограничение возможных злоупотреблений со стороны заказчиков. С помощью бюджетного управления можно составить точную картину контроля, анализа и планирования с четким выявлением приоритетов в работе бюджетного образовательного учреждения.

**КОНТРОЛЬ ДОХОДОВ РЕГИОНАЛЬНЫХ
И МЕСТНЫХ БЮДЖЕТОВ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**
**CONTROL OF REVENUES OF REGIONAL AND LOCAL BUDGETS
IN THE RUSSIAN FEDERATION**

И. Лагутин

кандидат юридических наук, доцент

Юго-Западный государственный университет

Статья посвящена выявлению актуальных направлений в развитии системы бюджетного контроля в Российской Федерации на региональном и местном уровне. Важнейшим направлением такого контроля, по мнению автора, является контроль доходов бюджета. Автор обращает внимание на важнейшие проблемы контроля доходов регионального и местного бюджета и осуществляет его классификацию.

This article is devoted to revealing the important directions in the development of the system of budgetary control in the Russian Federation at regional and local level. The important direction of such control, according to the author, is the monitoring of budget revenues. The author pays attention to the most important problems of the control of incomes of regional and local budgets and determines the classification of such control.

2014. Выпуск 4

Важнейшим этапом в развитии бюджетных отношений в России является создание такого механизма правового обеспечения доходов региональных и местных бюджетов, при котором бюджеты субъектов Российской Федерации и муниципальных образований будут самодостаточными¹. Однако формированию полноценной системы бюджетного федерализма в России мешает «недоверие» населения к системе публично-го управления. Преодоление этого недоверия произойдет после создания в России эффективной и понятной всем системы бюджетного контроля, пронизывающей все уровни публичной власти и все необходимые сферы общественных отношений.

44

Данная статья посвящена выявлению актуальных направлений в развитии системы бюджетного контроля в Российской Федерации на региональном и муниципальном уровнях, важнейшим из которых является контроль доходов бюджетов.

О необходимости увеличения и стабилизации доходной части бюджетов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований говорится уже давно, но долгое время законодательного закрепления этой

¹ См. подробнее об этом: *Лагутин И. Б.* Особенности региональных бюджетных отношений и развитие российской модели бюджетного федерализма // Финансовое право. 2012. № 8 ; Бюджетная реформа в России и правовое регулирование региональных бюджетных отношений / отв. ред. И. Б. Лагутин. Курск, 2012.

концепции на федеральном уровне не было. Впервые такая концепция появилась в 2010 г., когда была принята Программа Правительства Российской Федерации по повышению эффективности бюджетных расходов на период до 2012 г., в которой определялось, что «на федеральном уровне должны быть созданы необходимые предпосылки для обеспечения стабильности бюджетов субъектов Российской Федерации, прежде всего путем стабилизации доходной базы бюджетов субъектов Российской Федерации и местных бюджетов, а также создания устойчивых стимулов для соответствующих органов государственной власти и органов местного самоуправления по ее наращиванию»². Из указанной Программы вытекает, что главной проблемой бюджетного федерализма в России является нестабильность доходной базы бюджетов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований, связанная, однако, не только с позицией федеральных властей, но и с нежеланием, а часто и неспособностью региональных и местных органов власти принимать решения с целью увеличения поступлений в бюджет.

Важно обратить внимание и на то, что не все доходы бюджетов едины по своей правовой природе; более того, они весьма многочисленны и разнообразны. В связи с этим они могут быть классифицированы по различным основаниям³. По мнению А. Г. Пауля, «закрепленная в современном бюджетном законодательстве система доходов бюджетов не всегда отвечает логическим критериям построения систем»⁴.

Что касается контроля, то изначально контроль появился именно как деятельность по счету доходов. Об этом в своей работе писал В. Дурденевский, который обращал внимание на то, что слово «контроль» буквально значит «счет столбцов». Этот термин ведет свое происхождение из Англии. В английском королевстве эпохи нормандских королей при проверке сумм, поступающих от сборщиков налогов и от управляющих королевскими имениями, существовал такой порядок: в одной комнате казначеи считали деньги на столе, разграфленном наподобие шахматной доски, а в другой комнате подсчитывались итоги цифр на свитках или столбцах, доставленных сборщиком, в которых были сведения о поступлениях налогов или иных доходных статей. Если итог «счета столбцов» и итог счета денег совпадал, то счет объявлялся «очищенным» и сборщик – свободным от дальнейшей ответственности за деньги. Лица, считавшие столбцы, и являлись первыми «контролерами» (controllers, конт. – счет, рол. – список, столбец)»⁵.

² Об утверждении Программы Правительства РФ по повышению эффективности бюджетных расходов на период до 2012 года : распоряжение Правительства РФ от 30 июля 2010 г. № 1101-р // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2010. № 28. Ст. 3720.

³ Достаточно подробно классификация доходов бюджетов представлена в работе: Крохина Ю. А. Бюджетное право и российский федерализм. М., 2001. С. 253.

⁴ Пауль А. Г. Бюджетно-правовое регулирование формирования доходов бюджетов. Воронеж, 2011.

⁵ Дурденевский В. Государственный контроль в капиталистических странах // Вестник государственного контроля. 1940. № 2. С. 39.

А. Н. Козырин определяет, что финансовый контроль помимо всего прочего направлен на увеличение «доходных поступлений в бюджет»⁶, а Е. Ю. Грачёва указывает на то, что одним из направлений финансового контроля является деятельность по проверке «обоснованности и полноты поступления доходов в соответствующие фонды денежных средств»⁷.

Контроль доходов в России существует достаточно давно. Так, еще при Екатерине II основной функцией Казенных палат в системе контроля была сохранность доходов, «дабы доходы в целостности сохранены были»⁸. Практика контроля доходов встречается и в зарубежных странах. Так, например, в Германии Земельные счетные палаты помимо расходов проверяют и «собственные» доходы⁹.

Российское бюджетное законодательство выделяет три основных вида доходов бюджетов субъектов Российской Федерации:

- налоговые доходы;
- неналоговые доходы;
- безвозмездные поступления.

Что касается первого вида доходов бюджетов (налоговых), то фактически региональные и местные власти существенно не могут влиять как на размер налоговых поступлений в бюджеты, так и на процедуру уплаты налогов. Однако они имеют право вводить льготы по уплате региональных и местных налогов, которые применяют органы Федеральной налоговой службы Российской Федерации в лице своих территориальных отделений. Так, в ряде субъектов Российской Федерации фактически освобождены от уплаты налога на прибыль сельскохозяйственные товаропроизводители с целью развития сельского хозяйства в регионе. Учитывая то, что многие товаропроизводители уже давно существенно модернизировали свое производство и стали применять самые передовые технологии, что позволяет им получать значительную прибыль, можно утверждать, что они уже давно в состоянии платить налог на прибыль без ущерба для развития своего производства. В связи с этим стоит пересмотреть подход по предоставлению указанных льгот. Для этого необходимо осуществить поэтапную отмену введенных льгот в течение нескольких лет, что позволит постепенно увеличить доходы бюджетов субъектов Российской Федерации без ущерба для экономики региона, или перейти на адресное предоставление указанных льгот, а именно тем, кто в них нуждается. В качестве экспертов по определению эффективных сельско-

⁶ Финансовое право : учебник / под ред. О. Н. Горбуновой. М., 1996. С. 48.

⁷ Финансовое право / отв. ред. Е. Ю. Грачёва, Г. П. Толстопятенко. М., 2009. С. 36.

⁸ Чечулин Н. Д. Очерки по истории русских финансов в царствование Екатерины II. СПб., 1906. С. 83.

⁹ См.: Ведель Х. Взаимоотношения Федеральной Счетной палаты и Земельных счетных палат Германии // Отношения между высшими федеральными и местными региональными контрольно-ревизионными органами : материалы международного семинара (г. Москва, 14–16 апр. 1998 г.). М., 1999. С. 17.

хозяйственных товаропроизводителей, способных платить налог на прибыль, могут выступить контрольно-счетные органы субъектов Российской Федерации.

Важную роль в изменении доходной части местных бюджетов в сторону ее увеличения должен сыграть налог на недвижимость, который планируется ввести в России с 1 января 2014 г. Так, для исчисления этого налога необходимо будет провести качественную оценку стоимости всего недвижимого имущества в России¹⁰. Однако, как показывает практика получения неналоговых доходов, оценщики (состоящие в саморегулируемых организациях оценщиков) не всегда проводят оценку имущества обоснованно, что может происходить в дальнейшем и при исчислении налога на недвижимость¹¹. Так, «независимые» оценщики по результатам своей работы могут оценить участки, находящиеся по соседству, совершенно по-разному, при этом разница может достигать 300–400 %, что указывает на несовершенство действующих оценочных механизмов. Вследствие такой «независимой» оценки участки по заниженной стоимости продаются подставным лицам и через непродолжительное время уже реализуются по рыночной стоимости. В результате таких действий бюджет получает в лучшем случае 20–25 % от возможных доходов. В связи с этим, по мнению автора, *необходимо наделить контрольно-счетные органы полномочиями по проверке качества проведения оценочных действий*.

Следующим видом доходов бюджетов являются неналоговые доходы – значительный резерв доходных поступлений бюджетов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований «не зависящих от федеральных властей, в отличие от доходов налоговых»¹².

Направление в финансовом праве, связанное с исследованием института неналоговых доходов бюджетов, достаточно активно развивается в последнее время¹³. Несомненным достижением финансово-правовой науки стало появление монографии А. Ю. Долговой «Парафискальные сборы в России» (Воронеж, 2012).

¹⁰ См. подробнее об этом: *Вычерова Н. В.* Актуальные проблемы информационного обмена в области исполнения налоговой обязанности (на примере имущественных налогов) // *Право и экономика*. 2013. № 2.

¹¹ В настоящее время для продажи земельного участка местными органами власти проводится экспертиза стоимости участков земли при участии независимых оценщиков.

¹² Бюджетная реформа в России и правовое регулирование региональных бюджетных отношений / отв. ред. И. Б. Лагутин. Курск, 2012. С. 9.

¹³ См., например: *Артемьев М. Н., Ячменёв Г. Г.* Правовое регулирование неналоговых доходов бюджетов. М., 2008 ; *Пауль А. Г.* Бюджетно-правовое регулирование формирования доходов бюджетов. Воронеж, 2011 ; *Королева М. Н.* Эволюция правового регулирования самообложения граждан // *Финансовое право*. 2011. № 2 ; *Ее же.* Виды неналоговых доходов государственных и местных бюджетов Российской Федерации // *Публично-правовое регулирование экономических отношений* : альманах / под ред. А. Н. Козырина. М., 2010.

Важно отметить, что неналоговые доходы региональных и местных бюджетов составляют в настоящее время незначительную часть доходов бюджетов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований. В последнее время происходит сокращение неналоговых доходов, что вызвано изменением в законодательстве. Так, *в России с недавнего времени появились автономные, бюджетные и казенные учреждения, следовательно, практически перестали в бюджеты поступать доходы от услуг, оказываемых бюджетными учреждениями.*

По-прежнему, как уже указывалось ранее, неэффективно используется в России региональное и муниципальное имущество, что связано с условиями и механизмами его использования. Так, значительная часть регионального имущества используется территориальными управлениями федеральных органов власти и органами местного самоуправления. В ряде регионов региональное имущество используется в порядке безвозмездного пользования федеральными органами исполнительной власти, судебными органами, органами местного самоуправления и как следствие – бюджет не получает денег.

Часть неналоговых доходов, предусмотренных бюджетным законодательством, в ряде субъектов Российской Федерации и муниципальных образований вообще не представлена, так как не обеспечена необходимым законодательным регулированием.

Таким образом, в настоящее время контроль доходов региональных и местных бюджетов можно разделить на две основные части:

1. Контроль налоговых доходов (осуществляется территориальными отделениями ФНС России и контрольно-счетными органами субъектов Российской Федерации и муниципальных образований). Важнейшими направлениями развития налоговых доходов, по мнению автора, являются следующие: контроль за выполнением законодательства, регулирующего применение налоговых льгот; выявление неэффективности предоставления налоговых льгот отдельным товаропроизводителям; контроль за оценочной деятельностью по определению стоимости имущества (налогооблагаемой базы).

2. Контроль неналоговых доходов (осуществляется органами бюджетного контроля исполнительной (исполнительно-распорядительной) власти субъектов Российской Федерации и муниципальных образований, контрольно-счетными органами субъектов Российской Федерации и муниципальных образований). Важнейшими направлениями развития неналоговых доходов являются: контроль доходов от использования имущества, находящегося в государственной или муниципальной собственности; контроль за проведением экспертиз по оценке стоимости государственного и муниципального имущества; выявление механизмов повышения неналоговых доходов и их правовое оформление.

**ПОНЯТИЕ БЮДЖЕТНОГО КОНТРОЛЯ КАК РАЗНОВИДНОСТИ
ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ**

**THE CONCEPT OF BUDGETARY CONTROL AS A FORM
OF FINANCIAL CONTROL**

А. Жусупов

доктор юридических наук, профессор

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

В статье рассматривается понятие бюджетного контроля как разновидность финансового контроля в Республике Казахстан.

The topic of this article is the concept of budgetary control as a form of financial control in the Republic of Kazakhstan.

Государственный контроль является составной частью государственного управления. В настоящее время проблемой в государственном управлении является отсутствие в обществе правового порядка, соответствующего требованиям закона, интересам государства и общества в целом и каждой личности в отдельности¹. Одним из наиболее действенных способов достижения такого порядка, на наш взгляд, является бюджетный контроль. С целью уяснения сущности бюджетного контроля как разновидности финансового контроля необходимо сначала раскрыть содержание понятия «государственный контроль».

Государственный контроль является необходимым условием эффективного функционирования экономической системы любого государства². Только при совершенстве контроля в управлении возможно достижение намеченных целей, в связи с этим в условиях рыночной экономики функция контроля становится ведущей в государственном управлении³.

Организация контроля является обязательным элементом управления общественными финансовыми средствами, так как такое управление влечет за собой ответственность перед обществом. Контроль – не самоцель, а неотъемлемая часть системы регулирования, целью которой является вскрытие отклонений от принятых стандартов и нарушений принципов законности, эффективности и экономии расходования материальных ресурсов на возможно более ранней стадии с тем, чтобы иметь возможность принять корректирующие меры, в отдельных случа-

¹ См.: Финансы : учебник / под ред. В. П. Литовченко. 2-е изд., перераб. и испр. М., 2006. С. 502.

² См.: Brown K., Kaya S. The problems of International Tax Law. Sydney, 2003. P. 267.

³ См.: Мельник М. В., Пантелеев А. С., Звездин А. Л. Ревизия и контроль : учебник / под ред. М. В. Мельник. М., 2007. С. 11.

ях – привлечь виновных к ответственности, получить компенсацию за причиненный ущерб или осуществить мероприятия по предотвращению или сокращению таких нарушений в будущем»⁴.

В современном обществе контроль как бы пронизывает все сферы жизнедеятельности государства, направляя их в русло законности и правопорядка⁵. Контроль осуществляется в целях наблюдения и охватывает собой сбор данных и передачу информации в компетентные органы о результатах контрольных мероприятий, которые нацелены на то, чтобы выявить причины обнаруженных отклонений и определить пути их устранения для эффективного функционирования государственных органов власти⁶. Поэтому особенность контроля как функции управления состоит в том, что он проводится всеми государственными органами.

Сущность контроля выражается в том, что субъект управления осуществляет учет и проверку того, как объект управления выполняет требования законодательства и предписания вышестоящего органа. Однако большое значение имеет наличие обратных связей, выражающихся в активном воздействии контроля на более рациональное использование ресурсов, устранение препятствий на пути оптимального функционирования различных звеньев управления⁷.

Содержание контроля состоит из:

- наблюдения за функционированием подконтрольных объектов;
- анализа собранной информации, выявления тенденций;
- принятия мер по предотвращению нарушений законности, нецелесообразных действий;
- учета нарушений, выявления их причин и условий;
- выявления виновных, привлечения их к ответственности.

Таким образом, контроль – это одновременно и определенная стадия управленческого цикла, и функция управления, и способ обеспечения законности. В научной литературе можно найти упоминание об экономическом, хозяйственном, административном, техническом (технологическом, процедурном) и финансовом контроле.

Предметы контроля – это отдельные аспекты деятельности субъекта хозяйствования. Если характеризующая их информация поддается денежной оценке, она является предметом финансового контроля⁸. Фи-

⁴ URL: <http://www.ach.gov.ru/ru/international/limskay/>

⁵ См.: *Беляев В. П.* Сущность контроля и надзора, их сходства и различия // *Государство и право.* 2006. № 11. С. 33.

⁶ См.: *Парыгина В. А., Тедеев А. А.* Бюджетное право и процесс : учебник. М., 2005. С. 323.

⁷ См.: *Горбунова О. Н.* Финансовое право и финансовый мониторинг в современной России. М., 2008. С. 74 ; *Грачёва Е. Ю., Толстомятенко Г. П., Рыжкова Е. А.* Финансовый контроль. М., 2004 ; Совершенствование методов государственного финансового контроля // *Проблемы теории и практики управления.* 2008. № 3. С. 27.

⁸ См.: *Мельник М. В., Пантелеев А. С., Звездин А. Л.* Ревизия и контроль : учебник. С. 14.

нансовый контроль рассматривается в трех аспектах: во-первых, с экономической точки зрения как совокупность операций и действий по проверке финансовых и связанных с ними вопросов деятельности субъектов хозяйствования и управления с применением специальных форм и методов его организации⁹; во-вторых, с правовой точки зрения как строго регламентированная деятельность специально созданных контролирующих органов за соблюдением финансового законодательства, за законностью и целесообразностью всех действий, осуществляемых в процессе финансовой деятельности государства¹⁰; в-третьих, с формально-юридической точки зрения финансовый контроль рассматривается в качестве комплексного института финансового права¹¹.

В широком смысле под финансовым контролем понимается наблюдение, определение или выявление фактически полученных финансовых показателей деятельности. Финансовый контроль можно сравнить с лакмусовой бумажкой, на которой реально проявляется весь процесс движения финансовых ресурсов, необходимых для начала осуществления деятельности в любой сфере, заканчивая получением финансовых результатов этой деятельности. Финансовый контроль имеет особенность – его объектом являются отношения, связанные с мобилизацией или расходованием денежных средств, т.е. с использованием финансовых ресурсов¹². Полагаем, что финансовый контроль в зависимости от субъектов, его осуществляющих, можно подразделить на следующие виды: государственный (который, в свою очередь, подразделяется на общегосударственный, ведомственный), общественный, внутрихозяйственный и независимый контроль – аудит.

Государственный финансовый контроль с точки зрения предмета контрольного воздействия и по содержанию делится на следующие виды:

- бюджетный;
- налоговый;
- банковский;
- контроль за страховой деятельностью;
- валютный.

Одной из важнейших составляющих государственного финансового контроля является финансовый контроль в бюджетной сфере, или бюджетный контроль. В действующем законодательстве понятие бюджетного контроля отсутствует, поэтому в юридической литературе существуют разные определения бюджетного контроля.

В. П. Литовченко считает, что контроль в бюджетной сфере – это «политико-правовая конструкция, призванная обеспечить баланс финансо-

⁹ См.: Бубнова О. Ю. Финансово-правовые основы бюджетного контроля в Российской Федерации : дис. ... канд. юрид. наук. М., 2007. С. 23.

¹⁰ См.: Мельник М. В., Пантелеев А. С., Звездин А. Л. Ревизия и контроль : учебник. С. 16.

¹¹ См.: Карасёва М. В. Бюджетное право : учеб. пособие / под ред. М. В. Карасёвой. М., 2010. С. 243.

¹² См.: Мельник М. В., Пантелеев А. С., Звездин А. Л. Ревизия и контроль : учебник. С. 14.

вых интересов центра, субъектов, всех ветвей власти, а также строгое и неукоснительное соблюдение законодательства, соблюдение правовой дисциплины органами государственной власти, местного самоуправления, физическими и юридическими лицами»¹³.

В. А. Парыгина и А. А. Тедеев определяют бюджетный контроль как «урегулированную нормами бюджетного права систему ревизионно-правовых мер, направленных на проверку законности и целесообразности, осуществляемой в бюджетной деятельности»¹⁴. И. И. Кучеров понимает под бюджетным контролем направление финансового контроля, представляющее собой деятельность наделенных соответствующей компетенцией субъектов с использованием специальных форм и методов, нацеленную на обеспечение сохранности бюджетных средств, их целевого и эффективного использования, создания эффективной системы бюджетного финансирования и достижения высокого уровня бюджетной дисциплины¹⁵.

По мнению М. В. Карасёвой, бюджетный контроль – это подраздел финансового контроля, который представляет собой финансовый контроль органов государственной власти и управления за соблюдением законодательства в процессе образования и расходования фонда денежных средств, предназначенных для финансового обеспечения задач и функций государства и местного самоуправления, т.е. бюджета¹⁶.

Существование государства немыслимо без бюджета, это неотъемлемый признак государства. Роль бюджета состоит в том, что он служит материальной базой, необходимой для выполнения государством своих задач. Бюджет является мощным управляющим механизмом в распоряжении государства, выступает проводником его финансовой политики, которая затрагивает в той или иной степени все направления жизнедеятельности общества.

Значение бюджетного контроля вытекает из сущности деятельности, которая в данном случае подлежит контролю, т.е. бюджетной деятельности. Обеспечивая движение бюджетных средств в интересах всего общества, бюджетная деятельность государства и местных образований носит публичный характер, т.е. независимо от того, кто является участником конкретных бюджетных правоотношений: государство, субъект или их органы, должностные лица. Она имеет основополагающее значение для развития государства и становления институтов местного самоуправления, так как посредством мобилизации, распределения и использования централизованных денежных фондов осуществляется обеспечение полномочий. Назначение бюджетной деятельности совпадает в конечном итоге с предназначением существования государства – это создание условий для наделения каждого члена общества достаточными средствами для нормальной жизни.

¹³ См.: *Финансы : учебник / под ред. В. П. Литовченко*. С. 544.

¹⁴ *Парыгина В. А., Тедеев А. А. Бюджетное право и процесс : учебник*. С. 14.

¹⁵ См.: *Кучеров И. И. Бюджетное право России : курс лекций*. М., 2002. С. 17.

¹⁶ См.: *Карасёва М. В. Бюджетное право : учеб. пособие*. С. 296.

Бюджетная деятельность государства имеет циклический, повторяющийся во времени процедурно-процессуальный характер, т.е. она осуществляется в рамках бюджетного процесса, который включает в себя и бюджетный контроль. Осуществляя бюджетную деятельность, государство решает две взаимно связанные цели – статистическую и динамическую. Под первой подразумевается «консервация» финансового состояния государства, сохранение уже достигнутого уровня стабильности и равновесия в доходах и расходах государственных бюджетов, межбюджетных отношениях и т.п. Динамическая цель – это непрерывный процесс правового совершенствования, реформирования и развития бюджетных отношений. При этом должно сохраняться диалектическое единство двух противоречивых принципов – самосохранения и развития¹⁷. Таким образом, бюджетный контроль должен быть не только залогом соблюдения, но и движущей силой развития и совершенствования законодательства, регулирующего процессы образования и расходования фонда денежных средств, обеспечивающих задачи и функции государства.

Более глубокому пониманию бюджетного контроля как разновидности финансового контроля способствует рассмотрение его целей, задач, предмета, объекта, видов и методов, а также субъектов.

Целью проведения бюджетного контроля является эффективность выполнения государством и муниципальными образованиями своих функций и задач. Этим целям соответствуют определенные задачи, стоящие перед бюджетным контролем, к которым относится контроль за соблюдением законодательства при составлении проекта бюджета, его рассмотрении и утверждении; исполнении бюджета; составлении и утверждении отчета об его исполнении. Бюджетная дисциплина – это реализация прав и подчинение обязанностям, содержащихся в правовых актах, а также в других нормативных и индивидуальных предписаниях; целью ее является упорядочение процессов образования, распределения и использования денежных фондов государства, муниципальных образований, предприятий, организаций и учреждений¹⁸. М. В. Карасёва основными задачами бюджетного контроля называет:

- контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью поступления средств в бюджет и государственные внебюджетные фонды;

- контроль за законностью, рациональностью и эффективностью использования средств бюджета и государственных внебюджетных фондов;

- контроль за обоснованностью предоставления и законностью использования льгот по налогообложению, бюджетных трансфертов (помощи) и иных финансовых преференций участниками бюджетного процесса;

- пресечение финансовых злоупотреблений, экономических преступлений и расточительства, неэффективного использования государственных средств и государственной собственности путем внесения предложе-

¹⁷ См.: Карасёва М. В. Бюджетное право : учеб. пособие. С. 249–250.

¹⁸ См.: Финансы : учебник / под ред. В. П. Литовченко. С 547.

ний по совершенствованию законодательства в бюджетной сфере (таким образом реализуется функция обратной связи и повышается эффективность бюджетного контроля)¹⁹.

Отношения по непосредственному формированию бюджетов не входят в предмет бюджетного права. Они регулируются нормами налогового права (в части налоговых платежей), административного права (в части неналоговых доходов в виде штрафов за административные правонарушения) и гражданского права (в части неналоговых доходов от использования публичного имущества и ценных бумаг). Бюджетное право регулирует только порядок планирования таких доходов при составлении бюджета, процесс зачисления доходов в бюджет. Следовательно, правоотношения по добыванию публичных доходов не являются предметом бюджетного контроля.

Также нет единого подхода к пониманию объекта бюджетного контроля, так как в Бюджетном кодексе Республики Казахстан отсутствует определение объекта бюджетного контроля.

От того, в каком аспекте рассматривается бюджетный контроль, зависит определение его объекта. Если под контролем понимать функцию финансов, то объектом контроля будут отношения. Если же под контролем понимать функцию управления, то объектами контроля будут проверяемые субъекты. Основываясь на этом утверждении, можно выделить два варианта понимания объекта контроля. В одном случае под объектом понимаются отношения, в другом – объектом являются контролируемые субъекты. Е. Ю. Грачёва считает, что объект бюджетного контроля – это общественные отношения, складывающиеся на всех стадиях бюджетного процесса²⁰. Схожей точки зрения придерживается О. В. Болтинова, которая также под объектом контроля понимает общественные отношения на всех стадиях бюджетного процесса, т.е. составления проекта бюджета, рассмотрения и утверждения бюджета, его исполнения, а также составления, рассмотрения и утверждения отчета об исполнении бюджета²¹. М. В. Карасёва считает, что объектом контроля является «комплекс денежных отношений участников бюджетного процесса: составление, рассмотрение проекта бюджета и его утверждение, исполнение бюджета, составление и утверждение отчета об исполнении бюджета»²². И. И. Кучеров также считает, что «объект бюджетного контроля составляют денежные отношения, возникающие на всех стадиях бюджетного процесса в связи с формированием доходов и осуществлением расходов бюджетов и бюджетов государственных внебюджетных фондов»²³.

Ю. А. Крохина дает иное определение, в соответствии с которым объектом контроля являются движения денежных средств в процессе акку-

¹⁹ См.: *Карасёва М. В.* Бюджетное право : учеб. пособие. С. 296.

²⁰ См.: *Грачёва Е. Ю., Толстомятенко Г. П., Рыжкова Е. А.* Финансовый контроль. С. 17.

²¹ См.: *Болтинова О. В.* Бюджетное право. М., 2005. С. 65.

²² *Карасёва М. В.* Бюджетное право : учеб. пособие. С. 296.

²³ *Кучеров И. И.* Бюджетное право России : курс лекций. С. 243.

мулирования, распределения и использования публичных денежных фондов²⁴.

Главные распорядители средств соответствующего бюджета – это органы государственной власти, органы управления государственными внебюджетными фондами, органы местного самоуправления, а также наиболее значимые бюджетные учреждения науки, образования, культуры и здравоохранения, имеющие право распределять бюджетные ассигнования и лимиты бюджетных обязательств по подведомственным распорядителям и получателям бюджетных средств.

Кроме того, объектом бюджетного контроля являются получатели бюджетных кредитов и иные субъекты, которые в тех или иных формах «завязаны на бюджете». Бюджетный контроль осуществляется по следующим направлениям:

- контроль за поступлением доходов бюджетов, т.е. контроль за перечислением и зачислением доходов на единый счет бюджета;
- контроль за распределением в соответствии с утвержденным бюджетом регулирующих доходов;
- контроль за возвратом излишне уплаченных в бюджет сумм доходов.

Контроль за финансированием расходов включает в себя контроль: за составлением и утверждением бюджета; утверждением и доведением бюджетных ассигнований до распорядителей и получателей бюджетных средств и за утверждением и доведением лимитов бюджетных обязательств до распорядителей и получателей бюджетных средств; принятием денежных обязательств получателями бюджетных средств; целевым и своевременным финансированием расходов бюджета.

Существуют различные критерии классификации бюджетного контроля:

- в зависимости от времени проведения;
- в зависимости от субъектов, осуществляющих бюджетный контроль;
- в зависимости от уровня осуществления.

Однако это деление весьма условно, так как зачастую эти виды взаимосвязаны. Так, Э. А. Вознесенский не выделяет отдельно текущий контроль, поскольку считает, что предварительный или последующий контроль осуществляется в процессе текущей деятельности²⁵. В научных публикациях предварительный, текущий и последующий контроль авторами рассматриваются как формы, виды или этапы контроля. Н. И. Химичева и Н. Д. Бровкина предварительный, текущий и последующий контроль относят к видам контроля. Н. В. Лазарева предварительный, текущий и последующий контроль относит к этапам контроля²⁶.

В зависимости от субъектов контроля бюджетный контроль можно разделить на государственный и негосударственный:

²⁴ См.: Крохина Ю. А. Бюджетное право и российский федерализм / под ред. Н. И. Химичевой. 2-е изд., перераб. и доп. М., 2001. С. 79–82.

²⁵ См.: Лазарева Н. В. Финансовый контроль как элемент управления финансовыми ресурсами территории. Ростов н/Д., 2000. С. 121.

²⁶ См.: Там же. С. 72.

Подход к толкованию форм контроля был неоднозначным еще и советский период. Сегодня также нет единого мнения по данному вопросу. Под формой контроля с философской точки зрения понимается способ конкретного выражения и организации контрольных действий, направленных на выполнение функций финансово-хозяйственного контроля²⁷. Е. Ю. Грачёва и И. И. Кучеров основными формами бюджетного контроля называют ревизию и проверку. Однако Н. И. Химичева, О. В. Врублевская и И. В. Романовский склоняются к тому, что ревизия и проверка – это методы контроля²⁸.

Е. Ю. Грачёва считает, что методы контроля – это конкретные приемы (способы) осуществления контрольных функций, и относит к ним счетную проверку балансов, анализ финансово-хозяйственной деятельности и др.²⁹ Ревизия – это составляющая часть системы государственного финансового контроля, обеспечивающая наиболее глубокое и всестороннее обследование финансово-хозяйственной деятельности предприятий, организаций с целью проверки ее законности, правильности и целесообразности³⁰.

Проверка, в отличие от ревизии, представляет собой единичное контрольное действие по определенному кругу вопросов, участку или эпизоду финансово-хозяйственной деятельности ревизуемой организации.

Таким образом, бюджетный контроль – это системное явление, которое реализуется в разных направлениях по различному субъектному составу и в отношениях отдельных объектов. Он обладает теми же особенностями, что и государственный финансовый контроль, однако имеет свои отличительные признаки. Основываясь на том, что они рассматриваются как частное и общее, под бюджетным контролем мы понимаем разновидность финансового контроля, представляющую собой систему урегулированных нормами бюджетного права ревизионно-правовых мер и действий, принимаемых представительными и исполнительными органами государственной власти, местного самоуправления и специализированными контрольными органами с использованием специальных форм и методов, обеспечивающую сохранность бюджетных средств, их целевое и эффективное использование, а также поддержание высокого уровня бюджетной дисциплины.

²⁷ См.: Лазарева Н. В. Финансовый контроль как элемент управления финансовыми ресурсами территории. С. 137.

²⁸ См.: Финансовое право : учебник / отв. ред. Н. И. Химичева. 4-е изд., перераб. и доп. М., 2008. С. 128, 139, 147.

²⁹ См.: Грачёва Е. Ю., Толстомятенко Г. П., Рыжкова Е. А. Финансовый контроль. С. 130.

³⁰ См.: Лазарева Н. В. Финансовый контроль как элемент управления финансовыми ресурсами территории. С. 147.

Р а з д е л II ПРОБЛЕМЫ ДОХОДНОЙ ЧАСТИ БЮДЖЕТОВ

БЮДЖЕТНЫЕ ДОХОДЫ В СЛОВАКИИ

BUDGET INCOMES IN SLOVAKIA

В. Бабчак

профессор

Университет в г. Козице (Словакия)

Анализируются доходы бюджетов в Словакии. Подробно раскрываются налоговые доходы: излагается элементный состав действующих налогов и сборов. Обращается внимание на формирование целевых бюджетных фондов и особенности поступления доходов в бюджеты муниципальных образований.

The article analyses the budget revenues in Slovakia. The author details tax revenues by presenting the elemental composition of taxes and fees. The author also pays attention to the formation of the target budget funds and the peculiarities of revenues of municipal budgets.

Общая характеристика бюджетных доходов

Доходы бюджета публичной администрации в Словакии устанавливаются прежде всего в правовых нормах финансового и налогового права, частично – в законах других отраслей права, таких как, в частности, право социального обеспечения. Каждая отрасль права регулирует бюджетные доходы с точки зрения собственных (внутренних) причин с различной степенью и интенсивностью регулирования.

Бюджетные доходы различны во многих отношениях, что также находит отражение в конкретных законах. В целом бюджетные доходы структурируются по следующим основаниям:

1) для каждого вида с учетом их экономического и правового характера: налоги, сборы, кредиты, займы и т.д.;

2) в отношении лиц, которые являются источником дохода.

Таким образом, мы различаем:

а) государственные доходы: доходы государственного бюджета, доходы государственных целевых фондов;

б) доходы публично-правовых учреждений: Агентство социального страхования, публичные университеты и т.д.;

в) доходы других публичных денежных фондов, установленные законом и имеющие статус юридического лица: Фонд развития образования, Фонд защиты депозитов и т.д.;

г) местные доходы (доходы местных органов территориального самоуправления): доходы органов муниципальных образований (муниципалитетов) и высших территориальных единиц, доходы их бюджетов и внебюджетных фондов¹.

Источником бюджетного дохода является государственный бюджет, местный бюджет или бюджет другого субъекта публичного права (например, публично-правовые учреждения). В связи с этим различают: доходы государственного бюджета, доходы государственных целевых фондов, доходы бюджета муниципалитетов, доходы бюджета высшей территориальной единицы.

Кроме государства, муниципалитетов и высших территориальных единиц, к публичному сектору в Словакии относятся различные публично-правовые учреждения. Они представляют собой важную составную часть публичных финансов, хозяйствуют по бюджету и располагают различными источниками дохода: как публичными, так и частными. Публично-правовыми учреждениями являются, например, Агентство социального страхования, радио и телевидение Словакии, публичные университеты, Аудиовизуальный фонд, Национальная служба аккредитации Словакии и т.д.

Публично-правовые учреждения располагают важными правомочиями в финансово-правовых отношениях, поскольку они располагают значительной частью публичных средств.

Источники доходов этих учреждений в первую очередь регулируется законодательством, на основе которого возникли отдельные учреждения, а также нормами финансового и налогового права (Закон о бухгалтерском учете², налоговое законодательство и др.). Нас в данном исследовании интересуют прежде всего такие традиционные и классические виды доходов, как *налоги и сборы*.

Налоги и сборы как основные виды бюджетных доходов

1. Правовую основу налогов и сборов в Словакии закрепляет статья 59 Конституции Словацкой Республики³, обеспечивающая классификацию налогов и сборов и определяющая принцип законности их введения.

Согласно Конституции Словацкой Республики, налоги и сборы делятся на государственные и местные, вводятся законом или на основании закона. Принцип законности введения налогов и сборов заключается в том, что в любом случае – и когда налог установлен законом, и когда на-

¹ См.: Babčák V. Slovenské daňové právo. Bratislava: EPOS, 2012. S. 20 a n.

² Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov.

³ Ústavný zákon č. 460/1992 Z. z. Ústava Slovenskej republiky v znení neskorších predpisov.

лог может быть установлен в соответствии с законом – требуется опора на правовую (законную) базу.

В настоящее время в Словакии государственные налоги вводятся непосредственно законом, а местные налоги – на основании закона. Все сборы (независимо от того, государственные они или местные) вводятся непосредственно законом.

Система налогообложения в Словакии состоит из следующих налогов:

- 1) налога на добавленную стоимость;
- 2) акцизов:
 - налога на минеральное масло (на нефтепродукты),
 - налога на алкогольные напитки,
 - налога на табачные изделия,
 - налога на электроэнергию,
 - налога на уголь,
 - налога на природный газ;
- 3) подоходного налога:
 - налога на доходы физических лиц,
 - налога на доходы юридических лиц;
- 4) местных налогов, а именно:
 - налога на недвижимость,
 - налога на собак,
 - налога на использование общественного пространства,
 - налога на проживание,
 - налога на торговые автоматы,
 - налога на невыигрышный игровой аппарат,
 - налога за въезд и пребывание автотранспортного средства в исторической части города,
 - налога на ядерной объект,
 - налога на автотранспортные средства.

Доходом государственного бюджета являются только налоги на добавленную стоимость (НДС), акцизы и подоходный налог; налог на доходы физических лиц имеет характер пропорционального налога, поскольку распределяется на основе закона в установленной доли между государственным бюджетом и бюджетами территориального самоуправления.

59

Доход от местных налогов, в соответствии с действующим правовым положением, является доходом бюджета территориального самоуправления (населения или высшей территориальной единицы).

Систему сборов в Словакии, в конституционной трактовке, составляют государственные сборы (административные, судебные, поддерживающие) и местные сборы (правовой статус имеет только один местный сбор – за коммунальные отходы и мелкий строительный мусор).

Разделение сборов в Словакии на государственные и местные сборы соответствует конституционному разделению сборов. Решающий критерий предназначения сборов – являются ли они источником доходов государственного бюджета или местных бюджетов.

Следует отметить исключения из общего правила. Например, административные сборы как один из видов государственных сборов являются также источником доходов местных бюджетов – в случаях, когда орган местного самоуправления в пределах своей юрисдикции собирает плату. Кроме государственных и местных сборов, в Словакии применяются и другие платежи – сборы, которые поступают в публичные бюджеты или публичные фонды. Они имеют характер санкций или экологический характер, регулируются различными отраслями права либо правовыми институтами (например, об охране окружающей среды – сборы за загрязнение воздуха⁴, сборы за размещение отходов⁵) или устанавливаются в качестве частичной компенсации за услуги, предоставленные получателем услуг: сборы за пробы⁶, сборы для покрытия расходов, связанных с порядком получения звания доцента, и т.д. Эти сборы не являются доходами ни государственного бюджета, ни местных бюджетов, большинство из них получают учреждения публичного права. В данном случае речь идет не о государственных или местных сборах, а о сборах учреждений публичного права, а также о различных других сборах (сборы экологического характера, различные квазисборы: плата за разрешение на проведение адвокатского экзамена, сбор за выдачу копий документов и т.д.), которые действующая Конституция Словацкой Республики не упоминает. И это понятно⁷.

1. Налог на добавленную стоимость

Налог на добавленную стоимость (НДС) регулируется Законом о налоге на добавленную стоимость⁸, в широком контексте – и некоторыми последующими законодательными актами, прежде всего Таможенным (законом)⁹, а также Законом об использовании электронных учетных касс¹⁰, Законом об ограничении наличных платежей¹¹, связанных с правами налогообложения НДС (но и подоходным налогом) косвенно.

Действующее законодательство НДС адаптируется к праву Европейского союза (далее – ЕС), которое регулирует взимание этого налога. Речь

⁴ Zákon č. 401/1998 Zb. o poplatkoch za znečisťovanie ovzdušia v znení neskorších predpisov.

⁵ Zákon č. 17/2004 Z. z. o poplatkoch za uloženie odpadov v znení neskoršieho predpisu.

⁶ Vyhláška č. 143/2004 Z. z., ktorou sa vykonávajú niektoré ustanovenia zákona č. 10/2004 Z. z. o trestnom práve a skúšaní drahých kovov (trestný zákon).

⁷ Babčák V. Slovenské daňové právo, EPOS. Bratislava, 2012. S. 39–40; Idem. Zamyslenie sa nad stavom finančno-právnej normotvorby // Právny obzor, roč. 83, č. 3, 2000, s. 214–225.

⁸ Zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov.

⁹ Zákon č. 199/2004 Z. z. Colný zákon a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

¹⁰ Zákon č. 289/2008 Z. z. o používaní elektronickej registračnej pokladnice a o zmene a doplnení zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov.

¹¹ Zákon č. 394/2012 Z. z., o obmedzení platieb v hotovosti.

идет прежде всего о вторичных правовых актах, в частности о Директиве Совета Европейского союза 2006/112/ЕС от 28 ноября 2006 г. об общей системе налога на добавленную стоимость.

Объекты НДС:

- поставки товаров в пределах территории страны налогооблагаемого лица;
- предоставление услуг в рамках территории страны налогооблагаемого лица;
- приобретение товаров на территории страны из другого государства – члена ЕС;
- ввоз товаров на территорию страны.

Объектом налога не являются поставки товаров и услуг в место доставки за пределами территории страны, поэтому налогооблагаемое лицо на такие поставки не применяет положения Закона об НДС. Решающей причиной введения налога или исключений в соответствии с Законом об НДС будет, таким образом, место поставки товаров и услуг:

- территория страны: поставка товаров или услуг будет объектом налога согласно Закону об НДС;
- другое государство – член ЕС: поставки товаров или услуг подлежат закону, действующему за границей (в другом государстве – члене ЕС);
- территория третьего государства: поставки товаров или услуг не облагаются НДС, поскольку этот налог применяется на территории ЕС.

В настоящее время Законом установлены две ставки:

• *основная* в размере 19 % от налоговой базы, за исключением основной ставки налога, предусмотренной Законом о НДС в размере 20 % от налоговой базы на период с 1 января 2011 г. до последнего дня календарного года, в котором Европейская комиссия (Евростат) будет публиковать данные о том, что текущий дефицит публичной администрации Словацкой Республики меньше 3 %. Из этого следует, что начиная с 1 января 2011 г. применяется ставка налога в размере 20 % (а не 19 %). Основная ставка налога применяется ко всем видам услуг и распространяется на большинство видов товаров;

• *пониженная* – в размере 10 % от налоговой базы. Эта ставка применяется к товарам, перечисленным в приложении № 7 Закона (например, антибиотики, фармацевтическая продукция и т.д.).

Доход от НДС, согласно действующему правовому статусу, является бюджетным доходом государственного бюджета.

2. Акцизы

Система акцизов в Словакии состоит из налога на минеральное масло (нефтепродукты), налога на алкогольные напитки, налога на табачные изделия, налога на электроэнергию, налога на уголь и налога на природный газ.

Налог на минеральное масло (нефтепродукты) регулируется Законом об акцизном налоге на минеральное масло¹².

¹² Zákon č. 98/2004 Z. z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja v znení neskorších predpisov.

Объектом налога являются минеральные масла, сделанные на налоговой территории (территория Словацкой Республики), доставленные на налоговую территорию от другого государства – члена ЕС или ввезенные на налоговую территорию с территории третьего государства.

Налогооблагаемая сумма – это сумма минерального масла, выраженная в литрах (л), в килограммах (кг) или в количестве содержащейся в нем энергии, выраженной в гигаджоулях (ГДж).

Ставка налога предусмотрена фиксированной суммой за 1000 л или 1000 кг (возможно также ГДж), в частности, в зависимости от вида минерального масла. Если это не предусмотрено в ставке налога на минеральное масло, которое использовалось в качестве смеси горючего или топлива либо предлагается для этих целей, то применяются ставки налога на минеральное масло.

Налог на алкогольные напитки регулируется Законом об акцизном налоге на алкогольные напитки¹³.

Закон в качестве алкогольных напитков признает спирт, вино, продукт промежуточный и пиво.

Объектом налога является алкогольный напиток, произведенный на налоговой территории (территория Словацкой Республики), доставленный на налоговую территорию из другого государства – члена ЕС или ввезенный на налоговую территорию с территории третьего государства. В этом контексте закон определяет различные виды алкогольных напитков.

Спирт – товар установительного кода комбинированной номенклатуры, с фактической концентрацией более 1,2 % по объему или более 22 % объема.

Вино – тихое вино, игристое вино, тихий ферментированный и газированный ферментированный напитки, при соблюдении условий, изложенных в законе.

Продукт промежуточный – товар установительного кода комбинированной номенклатуры, с фактической концентрацией более 1,2 % по объему и не более 22 % объема (хотя в этом случае речь не идет о вине).

Пиво – товар установительного кода комбинированной номенклатуры, с содержанием алкоголя более 0,5 % по объему, который возник в результате спиртового брожения сусле, или с содержанием алкоголя более 0,5 % по объему, который представляет собой смесь пива и безалкогольных напитков. Концентрация пива выражается в процентах от фактической крепости пива в готовой продукции.

Налоговая база алкогольного напитка:

- спирт: количество спирта, выраженное в гектолитрах (гл);
- вино: количество вина, выраженное в гл;
- промежуточный продукт;
- пиво.

Ставка налога на алкогольные напитки предусмотрена в размере 1080 евро.

¹³ Zákon č. 530/2011 Z. z. o spotrebnej dani z alkoholických nápojov v znení neskorších predpisov.

На спирт устанавливается основная налоговая ставка в размере 100 % от налоговой ставки в размере 1080 евро и сниженная налоговая ставка в размере 50 % от этой ставки.

На вино налоговая ставка устанавливается в гл:

– тихое вино: рассчитывается как произведение 0 % от ставки налога 1080 евро и коэффициента 0,125;

– игристое вино: рассчитывается как произведение 59 % от ставки налога 1080 евро и коэффициента 0,125;

– игристое вино с содержанием алкоголя не более 8,5 % объема: рассчитывается как произведение 59 % от ставки налога 1080 евро и коэффициента 0,085;

– тихий ферментированный напиток: рассчитывается как произведение 0 % от ставки налога 1080 евро и коэффициента 0,125;

– газированный ферментированный напиток: рассчитывается как произведение 59 % от ставки налога 1080 евро и коэффициента 0,125.

На промежуточные продукты ставка налога в гл устанавливается и рассчитывается как произведение 60 % от ставки налога 1080 евро и коэффициента 0,013.

На пиво устанавливается в гл основная налоговая ставка, которая рассчитывается как произведение 7,907 % от ставки налога 1080 евро и коэффициента 0,042. На пиво, производимое на небольших независимых пивоварнях, устанавливается в гл пониженная налоговая ставка, рассчитываемая как произведение 5,847 % от ставки налога 1080 евро и коэффициента 0,042. На пиво, производимое на основе лицензий, применяется основная ставка налога.

Налог на табачные изделия регулируется Законом об акцизном налоге на табачные изделия¹⁴.

Объектом налога являются табачные изделия, произведенные на налоговой территории (территория Словацкой Республики), доставленные на налоговую территорию из другого государства – члена ЕС или ввезенные на налоговую территорию с территории третьего государства. Закон называет следующие табачные изделия: папиросы (сигареты), сигары, тонкие сигары (сигариллы) и табак.

Налогооблагаемая сумма – сумма табачных изделий, выраженных в штуках или килограммах, за исключением сигарет.

На папиросы налогооблагаемой базой являются количество штук сигарет в потребительской упаковке и цена сигарет, указанная на контрольной метке (это цена потребительской упаковки для конечного потребителя), если законом не предусмотрено иное.

Ставка налога на табачные изделия (за исключением сигарет) предоставляется фиксированной суммой на единицу количества и отличается в зависимости от вида товаров. Начиная с 1 октября 2012 г. ставка

¹⁴ Zákon č. 106/2004 Z. z. o spotrebnej dani z tabakových výrobkov v znení neskorších predpisov.

налога на сигары и сигариллы составляет 77,37 евро/1000 штук, на табак – 71,11 евро/кг. Минимальная ставка налога на сигареты – 91 евро/1000 штук.

Налог на электроэнергию, уголь и природный газ регулируется Законом об акцизном налоге на электроэнергию, уголь и природный газ¹⁵.

Объект налога на электроэнергию – электроэнергия установительного кода комбинированной номенклатуры.

Налоговым основанием является количество электроэнергии, выраженное в мегаватт/часах (МВт/ч). В настоящее время ставка налога на электроэнергию составляет 1,32 евро/МВт/ч.

Объект налога на уголь – уголь (каменный, бурый), кокс и полукокс угля, а также другие постоянные углеводороды установительного кода комбинированной номенклатуры.

Налогооблагаемая сумма – сумма, выраженная в тоннах (т) угля.

Ставка налога на уголь предусмотрена в размере 10,62 евро/т.

Объект налога на природный газ – природный газ.

Налоговым основанием является количество природного газа, выраженное в МВт/ч. В случае сжатого природного газа налогооблагаемой суммой является количество сжатого природного газа, которое выражено в килограммах.

Ставка налога на природный газ:

а) если он используется в качестве топлива для производства тепла или доставлен для производства сжатого природного газа, предназначенного для использования в качестве топлива для производства тепла, составляет 1,32 евро/МВт/ч;

б) если он доставлен для производства сжатого природного газа, предназначенного для использования в качестве топлива, составляет 9,36 евро/ МВт/ч.

Возврат акцизов осуществляется в соответствии с действительным правовым статусом бюджетных доходов государственного бюджета.

Налоговые поступления от акцизных оплат, согласно действующему правовому статусу, являются бюджетным доходом государственного бюджета.

3. Подоходный налог

Подоходный налог регулируется Законом о подоходном налоге¹⁶. Этот закон регулирует подоходный налог физических лиц и подоходный налог юридических лиц как два компонента подоходного налога, содержит часть, общую для обоих налогов, а также устанавливает порядок оплаты и сбора подоходного налога.

Объект налога на доходы физических лиц – доход (выручка) от деятельности налогоплательщика и распоряжения имуществом налогоплательщика.

¹⁵ Zákon č. 609/2007 Z. z. o spotrebnej dani z elektriny, uhlia a zemného plynu a o zmene a doplnení zákona č. 98/2004 Z. z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja v znení neskorších predpisov.

¹⁶ Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.

Закон подразделяет доходы, подлежащие налогообложению, на 4 основные группы:

- доход от зависимых видов деятельности,
- доход от бизнеса, от другой самозанятости, от сдачи в аренду, от использования произведений искусства и художественного исполнения;
- доход от капитальных активов;
- другие доходы.

Налогооблагаемой суммой дохода физических лиц является разница между налогооблагаемым доходом сверх налоговых расходов при соблюдении материального и временного контекста налогооблагаемого дохода и налоговым расходом в течение соответствующего налогового периода. Универсальность налогообложения может быть частично искажена в следующих случаях:

- в налогооблагаемую сумму не вступают доходы, которые освобождаются от налога;
- в налогооблагаемую сумму не включена необлагаемая часть налогового основания (если законом не предусмотрено иное).

Для подоходного налога физических лиц начиная с 1 января 2013 г. были введены новые **ставки** налога, дифференцируемые в зависимости от того, превышает или не превышает налоговая база предел 176,8-кратного числа действующей суммы прожиточного минимума¹⁷. На практике, таким образом, речь идет о применении двух налоговых ставок для налогообложения доходов физических лиц.

Если законом не предусмотрено иное, налоговая ставка для налогообложения дохода физического лица, учрежденного в соответствии с законом, составляет:

- а) 19 % от той части налоговой базы, которая не превышает 176,8-кратное число действующей суммы прожиточного минимума;
- б) 25 % от той части налоговой базы, которая превышает 176,8-кратное число действующей суммы прожиточного минимума.

Законом также устанавливается специальная ставка налога, которая применяется к выбранным конституционным чиновникам (президент Республики, член парламента, член правительства и т.д.) сверх базового налогообложения. Это означает, что доход от зависимых видов деятельности, получаемый отдельными конституционными чиновниками, включая доход от финансирования из социального фонда и некоторые другие доходы, помимо ставок налога в размере 19 % от той части налоговой базы, которая не превышает 176,8-кратное число действующей суммы прожиточного минимума, подлежит налогообложению также специальной ставке налога 5 %.

Объект налога на доходы юридических лиц закон определяет очень широко, что означает универсальность этого налога. Объектом является доход от источников на территории Словацкой Республики, а

¹⁷ В 2013 г. действующая сумма прожиточного минимума составила 194,58 евро (для одного взрослого человека).

также доходы от источников за границей (в зависимости от размера налоговой обязанности налогоплательщика).

Ставка налога на доходы юридических лиц в настоящее время предусмотрена в размере 23 % от налоговой базы, которая уменьшается на налоговые убытки, если законом не предусмотрено иное.

4. Местные налоги

Местные налоги стали частью словацкой налоговой системы в 2004 г., несмотря на то что их введение уже было предусмотрено Законом о муниципальном образовании¹⁸ и, прежде всего, статьей 59 Конституции Словацкой Республики.

Система местных налогов регулируется Законом о местных налогах¹⁹. В соответствии с этим актом следует выделять:

- местные налоги, предусмотренные муниципалитетом;
- местные налоги, предусмотренные высшей территориальной единицей.

Местные налоги, предусмотренные муниципалитетом:

- налог на недвижимость;
- налог на собаку;
- налог на использование общественного пространства;
- налог на проживание;
- налог на торговые автоматы;
- налог на невыигрышный игровой аппарат;
- налог за въезд и пребывание автотранспортного средства в исторической части города;
- налог на ядерной объект.

Местный налог, предусмотренный высшей территориальной единицей, включает налог на автотранспортные средства.

На практике муниципалитеты и территориальные единицы собирают налоги на основании закона, однако закон не предусматривает обязанность их введения. На основании постановлений они вправе решать вопросы об установлении ставок, освобождении или сокращении налогов и т.д.

5. Административные сборы

Административные сборы регулируются Законом об административных сборах²⁰.

Объект административных сборов – действия и разбирательства административных органов, которые перечислены в тарифе административных сборов (см. приложение к закону).

Административные сборы являются доходом государственного бюджета или бюджета органа территориального самоуправления.

¹⁸ Pozri § 11 ods. 4 písm. d) zákona č. 369/1990 Zb.

¹⁹ Zákon č. 582/2004 Z. z. o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady v znení neskorších predpisov.

²⁰ Zákon č. 145/1995 Z. z. o správnych poplatkoch v znení neskorších predpisov.

Основа сбора, который определяет процентную ставку, указывается в соответствующих тарифных пунктах административных сборов.

Тариф административных сборов определяет **ставки** этих сборов в фиксированной сумме или в процентах от основы сбора.

6. Судебные сборы

Судебные сборы регламентированы в Законе о судебных сборах²¹.

Объектом судебных сборов являются отдельные действия или разбирательства судов, если они осуществляются по представлению предложений органов государственной администрации судов и прокуратуры. Возможны также, в соответствии с тарифом судебных сборов, платные сборы при судебных разбирательствах и действиях, проведенных без предложения в пользу плательщика.

Основой сбора при процентной ставке является цена объекта действия. Если основу сбора составляет цена недвижимости, то эта цена устанавливается подзаконным актом о регулировании цен.

Тариф судебных сборов определяет **ставки** этих сборов в фиксированной сумме или в процентах от основы сбора.

7. Поддерживающие сборы

Начиная с 1 февраля 2009 г. частью системы государственных сборов являются также поддерживающие сборы²².

В законодательстве проводится различие между тремя видами поддерживающих сборов (в законодательной аббревиатуре):

- поддерживающий сбор за патент;
- поддерживающий сбор за европейский патент;
- поддерживающий сбор за дополнительный сертификат.

Ставки этих сборов устанавливаются в тарифе, который упоминается в приложении к закону.

Доходы от поддерживающих сборов являются большей частью доходами государственного бюджета.

8. Местный сбор за коммунальные отходы и мелкий строительный мусор

Местный сбор за коммунальные отходы и мелкий строительный мусор – обязательный сбор на территории муниципалитета.

Ставка сбора предоставляется для разницы за 1 л или 1 дм³ муниципальных отходов или небольших строительных отходов, в случае по-

²¹ Zákon č. 71/1992 Zb. o súdnych poplatkoch a poplatku za výpis z registra trestov v znení neskorších predpisov.

²² См.: Zákon č. 495/2008 Z. z. o poplatku za udržiavanie platnosti patentu, o poplatku za udržiavanie platnosti európskeho patentu s účinkami pre Slovenskú republiku a o poplatku za udržiavanie platnosti dodatkového ochranného osvedčenia na liečivá a výrobky na ochranu rastlín a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

требности – за 1 кг муниципальных отходов или небольших строительных отходов. Ставка сбора устанавливается общеобязательным нарядом (постановлением) муниципалитета.

Доходы государственного бюджета

Доходы государственного бюджета регулируются в правовых нормах финансового права и налогового права.

Финансово-правовое регулирование доходов государственного бюджета осуществляется в Законе о бюджетных правилах публичной администрации²³ и Законе о государственном бюджете на соответствующий бюджетный год²⁴.

Закон о бюджетных правилах публичной администрации с точки зрения доходов государственного бюджета использует термин «бюджетные (сметные) доходы», т.е. те, которые утверждены в Законе о государственном бюджете на соответствующий бюджетный год (с точки зрения их характера и объема). Эта часть государственного бюджета в течение бюджетного года может стать крупнейшей доходной частью, где доходы носят не бюджетный (не сметный) характер.

Закон о бюджетных правилах публичной администрации в бюджетные (сметные) доходы государственного бюджета включает следующие доходы:

- налоги, штрафы и другие санкции, связанные с налогом от юридических и физических лиц, место нахождения (юридических лиц) или место жительства (физических лиц) которых находится на территории Словацкой Республики. Закон исходит из того, что это не касается тех налогов, которые, согласно специальным правовым нормам, являются доходами бюджетов муниципалитетов или бюджетов территориальных единиц²⁵, в случае потребности – бюджетов других юридических лиц (согласно специальным правилам)²⁶;

- налоги, штрафы и иные санкции, связанные с налогом от юридических и физических лиц, место нахождения или место жительства которых находится за пределами территории Словацкой Республики и которые имеют доход от источника, расположенного на территории Словацкой Республики; это не применяется к налогам, которые, согласно специальным правовым нормам, являются доходами бюджетов муниципалитетов или бюджетов территориальных единиц, в случае потребности – бюджетов других юридических лиц (согласно специальным правилам);

- сборы, штрафы и другие санкции, связанные со сбором, а также различные другие санкции согласно определенным правилам. Например,

²³ Zákon č. 523/2004 Z. z. o rozpočtových pravidlách verejnej správy a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

²⁴ Для 2013 год это «zákon č.438/2012 Z. z. o štátnom rozpočte na rok 2013».

²⁵ Примеры включают в себя местные налоги.

²⁶ Napríklad zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.

сбор, выплачиваемый оператором большого или среднего источника загрязнения, является доходом Экологического фонда;

- проценты по кредитам, которые были приняты правительством и получены за период с момента получения кредита до его использования;

- доходы глав государственного бюджета;

- возврат взносов и субсидий, а также отчисления, вытекающие из урегулирования финансовых отношений с государственным бюджетом;

- выручка от имущественного участия государства и выручка от передачи управления государственными активами, а также от передачи права собственности на имущество государства. Однако частью бюджетных доходов государственного бюджета не будет выручка от передачи сообщения или передачи права собственности имущества государства, администрации государственной бюджетной организации, а также выручка, на которую специальным правилом предусматривается иное (например, Закон об условиях передачи государственной собственности другим лицам);

- отчисление за нарушение финансовой дисциплины (за исключением отчисления за нарушение финансовой дисциплины из средств ЕС);

- пени и штрафы за нарушение финансовой дисциплины и за невыполнение обязательств, вытекающих из Закона о бюджетных правилах публичной администрации;

- возврат за ресурсы государственного бюджета, которые вернулись в ЕС в предыдущие годы;

- доля отдельных средств, внесенных в бюджет ЕС в качестве компенсации за расходы, связанные с их выбором;

- проценты на кредитные остатки средств, хранящихся на счетах Государственной кассы в Национальном банке Словакии, банке или филиале иностранного банка;

- выручка из средств государственного бюджета, если специальное постановление не предусматривает иное;

- дополнительный доход в соответствии со специальным законом.

В бюджетной практике возможны случаи несоответствия между средствами ЕС, предусмотренными в государственном бюджете, и средствами, фактически предоставленными ЕС. Министерство финансов вправе упорядочить такую ситуацию.

Неблагоприятные показатели доходов государственного бюджета в 2012 г. объясняются главным образом срывом поступлений от НДС, который составляет половину доходов государственного бюджета. Выручка от НДС в 2012 г. была обусловлена ростом налога на импортные товары и, наоборот, сокращением налога на собственные товары.

Доходы бюджета государственных целевых фондов

В системе государственных финансов в Словакии находятся также государственные целевые фонды. Эти фонды финансируют определенные задачи, если их финансирование оправданно.

Возможность создания государственных целевых фондов вытекает из статьи 58 Конституции Словацкой Республики. Общие принципы управления этих фондов регулируются положениями части 2 Закона о бюджетных правилах публичной администрации. Закон характеризует государственный целевой фонд как юридическое лицо, которое должно быть образовано на основе закона о финансировании специально назначенных задач государства. Администратор государственного целевого фонда является центральным органом государственного управления, предусмотренным законом (в настоящее время это соответствующее министерство).

Ресурсы государственного целевого фонда и их использование предусмотрены законом, на основе которого образован фонд. Дополнительным источником государственного целевого фонда может быть предоставление субсидий из государственного бюджета в объеме, утвержденном Законом о государственном бюджете.

На территории Словацкой Республики предусмотрены следующие государственные целевые фонды:

- Фонд ядерный;
- Государственный фонд развития жилищного строительства;
- Экологический фонд.

Доходы бюджета государственного целевого фонда регулируют Закон о бюджетных правилах публичной администрации, Закон о государственном бюджете на соответствующий бюджетный год и Закон, на основе которого образован фонд.

Фонд ядерный регулируется Законом о Фонде ядерном²⁷. В его доходы включаются финансовые взносы, оплачиваемые как:

- обязательные взносы от держателей лицензий на эксплуатацию ядерных установок, которые генерируют электричество;
- трансфер из счета бюджетных расходов министерства;
- штрафы от Бюро атомного надзора Словацкой Республики;
- проценты (выручки) от депозитов на счетах Фонда ядерного;
- добровольные взносы от физических и юридических лиц;
- дотации и взносы от средств ЕС и других международных организаций, финансовых учреждений и фондов, предоставленных для покрытия расходов в заключительной части ядерной энергии;
- дотации из государственного бюджета, предназначенные для покрытия расходов на обработку ядерных материалов или радиоактивных отходов, и другие дотации на основании решения правительства об их исполнении; дотации должны предоставляться из государственного бюджета в соответствии с Законом о государственном бюджете;
- выручка от финансовых операций на финансовом рынке;

²⁷ Zákon č. 238/2006 Z. z. o Národnom jadrovom fonde na vyradovanie jadrových zariadení a na nakladanie s vyhoretým jadrovým palivom a rádioaktívnymi odpadmi (zákon o jadrovom fonde) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

• другие ресурсы, предусмотренные специальным законодательством, и т.д.

Государственный фонд развития жилищного строительства регулируется Законом о государственном фонде развития жилищного строительства²⁸. В его доходы включаются:

- платеж в рассрочку кредита и процентов из кредита, предоставленных Фондом;
- штрафы за нарушение договорных условий;
- проценты из средств, хранящихся на счетах Государственной кассы, за исключением поступлений, предоставленных Фонду из государственного бюджета;
- выручка от прибыли от реализации вещей, для которых был создан по контрактам залог;
- сальдо Фонда на 31 декабря предыдущего бюджетного года и остатки средств, предоставленных Фонду из государственного бюджета;
- субсидии, предоставленные из Фонда всенародного достояния Словацкой Республики;
- дары;
- дотации из государственного бюджета;
- финансовые средства ЕС;
- другие источники, если это предусмотрено специальным законодательством.

Экологический фонд регулируется Законом об Экологическом фонде²⁹. Ресурсами Фонда являются:

- штрафы, налагаемые органами государственной власти за вред, нанесенный окружающей среде;
- плата за внесение в список компетентных лиц по оценке воздействия деятельности на окружающую среду;
- выручка от публичных коллекций, предназначенных для ухода за окружающей средой;
- отчисления, пени и штрафы за нарушение финансовой дисциплины в управлении ресурсами Фонда;
- сборы за сбросы в поверхностные воды и грунтовые воды;
- сборы за загрязнение воздуха крупными и средними источниками загрязнения;
- не подлежащие возврату выплаты (дотации);
- выручка от средств Фонда, хранящихся на счетах Государственной кассы, за исключением поступлений, предоставленных Фонду из государственного бюджета;
- дары и субсидии от внутренних и иностранных юридических и физических лиц;
- санкции за нарушение договорных условий;

²⁸ Zákon č. 607/2003 Z. z. o štátnom фонде rozvoja bývania v znení neskorších predpisov.

²⁹ Zákon č. 587/2004 Z. z. o Environmentálnom фонде a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

- доходы от прибыли от экзекуции вещей, для которых был создан по контрактам залог;
- сальдо Фонда на 31 декабря предыдущего бюджетного года и остатки средств, предоставленных Фонду из государственного бюджета;
- субсидии, предоставленные из Фонда всенародного достояния Словацкой Республики;
- платеж в рассрочку кредита и процентов из кредита, предоставленных из Фонда;
- ввод в охраняемой территории;
- другие источники, если это предусмотрено специальным законодательством.

Доходы бюджета муниципалитета

Доходы бюджета муниципалитета регулируются Законом о бюджетных правилах территориального самоуправления³⁰ и косвенно Законом о государственном бюджете на соответствующий бюджетный год.

В доходы бюджета муниципалитета включаются:

- выручки от местных налогов и сборов;
- неналоговые доходы от собственности и передачи права собственности на имущество муниципалитета, от деятельности муниципалитета и его бюджетных организаций;
- выручки от финансовых средств муниципалитета;
- санкции за нарушение финансовой дисциплины, которые налагает муниципалитет;
- дары и выручки от добровольных коллекций в пользу муниципалитета;
- доля налогов в администрации государства³¹;
- дотации из государственного бюджета для покрытия расходов на переданные производительности государственного управления в соответствии с Законом о государственном бюджете и субсидии из государственных целевых фондов;
- другие дотации из государственного бюджета в соответствии с Законом о государственном бюджете;
- целевые субсидии из бюджета территориальной единицы или бюджета других муниципалитетов на осуществление контрактов в рамках конкретных правил;
- средства, поступившие от ЕС, и другие ресурсы из-за рубежа для определенной цели;
- другие доходы, предусмотренные специальным законодательством.

Дотации из государственного бюджета для покрытия расходов на переданные производительности государственного управления, субсидии из государственных целевых фондов, другие дотации из государствен-

³⁰ Zákon č. 583/2004 Z. z. o rozpočtových pravidlách územnej samosprávy a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení niektorých predpisov.

³¹ С 1 января 2012 г. доля налоговых поступлений от подоходного налога физических лиц – 65,4 % (до 31 декабря 2011 г. – 70,3 % от выручки).

ного бюджета, целевые субсидии из бюджета территориальной единицы или бюджета других муниципалитетов, средства от ЕС и другие ресурсы из-за рубежа муниципалитет может использовать только в соответствии с целью, для которой средства предоставлены. Это относится и к дарам, если донор определяет цель использования переданных ресурсов.

Доходы бюджета высшей территориальной единицы

Общая регуляция бюджетных доходов высших территориальных единиц содержится в Законе о самоуправлении высших территориальных единиц³². Конкретные виды доходов определяет Закон о бюджетных правилах территориального самоуправления.

В доходы бюджета территориальной единицы включаются:

- выручка от местного налога (в настоящее время – выручка налога на автотранспортные средства);
- неналоговые доходы от собственности и передачи права собственности на имущество территориальной единицы, от деятельности территориальной единицы и ее бюджетных организаций;
- выручка от финансовых средств территориальной единицы;
- санкции за нарушение финансовой дисциплины, которые накладывает территориальная единица;
- дары и выручка от добровольных пожертвований в пользу территориальной единицы;
- доля других налогов в государственной администрации в соответствии с Законом о бюджетном предназначении выручки подоходного налога для территориального самоуправления³³;
- дотации из государственного бюджета для покрытия расходов на переданные производительности государственного управления в соответствии с Законом о государственном бюджете и субсидии из государственных целевых фондов;
- другие дотации из государственного бюджета в соответствии с Законом о государственном бюджете (например, на спасение и восстановление культурных памятников, на индивидуальные потребности муниципалитетов и т.д.) ;
- целевые субсидии из бюджета муниципалитета или бюджета территориальной единицы на осуществление контрактов в рамках специального законодательства (например, согласно Закону о самоуправлении высших территориальных единиц);
- средства от ЕС и другие ресурсы из-за рубежа для определенной цели;
- другие доходы, предусмотренные конкретным законодательством.

³² Zákon č. 302/2001 Z. z. o samospráve vyšších územných celkov (zákon o samosprávnych krajoch) v znení neskorších predpisov.

³³ Zákon č. 564/2004 Z. z. o rozpočtovom určení výnosu dane z príjmov územnej samosprávy a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

**НОРМАТИВНЫЕ И ФАКТИЧЕСКИЕ КОЛЛИЗИИ И ПРОБЕЛЫ
ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ ДОХОДОВ БЮДЖЕТА
В УКРАИНЕ**

**REGULATORY AND ACTUAL CONFLICTS AND GAPS OF LEGAL
REGULATION OF BUDGETS INCOMES IN UKRAINE**

О. Ильницкий

кандидат юридических наук, доцент

Львовский национальный университет имени Ивана Франка

В статье рассматриваются отдельные недостатки правового регулирования системы доходов бюджета Украины. Особое внимание уделяется определению публичных доходов, системе бюджетной классификации доходов, реформированию органов администрирования и контроля за взиманием поступлений в бюджет. На основании анализа украинского и зарубежного законодательства предложены пути решения насущных проблем.

This article is devoted to consideration of certain deficiencies regulation system incomes Ukraine: definition of public incomes, budget classification system incomes, reforming the administration and control over the collection of receipts of budget. On the basis of the ukrainian and foreign legislation, proposed solutions to these issues.

2014. Выпуск 4

74

Рассматривая публичные финансы как отношения по поводу формирования, распределения (перераспределения) и использования публичных фондов средств, мы всегда анализируем их через постоянный дуализм экономического баланса – доходную и расходную части. Именно исследования указанных подгрупп в фондах средств позволяет отразить природу взаимосвязи между идеальной стоимостью, которая существует в социально-экономическом пространстве, выраженной в определенном эквиваленте, и фондом и деятельностью, которая с его помощью финансируется. Доход и расход в финансовой сфере являются явлениями многоаспектными¹, в связи с чем довольно часто результаты их исследования обусловлены избранным пониманием и направлением. Однако сущность правового регулирования доходов и расходов заключается именно в исследовании, при их посредничестве, движения средств в пределах конкретного публичного денежного фонда. Поэтому доходы и расходы рассматриваются сквозь призму источников и отдельных финансовых средств для обеспечения деятельности уполномоченного субъекта – распорядителя публичного фонда (государства, территориальной общины, фонда социального назначения).

¹ См.: Нечай А. А. Проблеми правового регулювання публічних фінансів та публічних видатків. Вид. 2-ге, стер. Чернівці, 2006. С. 167–169.

Если в экономической теории взаимосвязь между доходной и расходной частями является прямой, четкой и последовательной, то с точки зрения объективного права их соотношение – один из элементов дифференциации финансово-правового режима. В частности, одним из принципов публичной финансовой деятельности и в то же время отличительным признаком от сферы частных финансов является приоритет публичных расходов над публичными доходами.

Однако слишком однозначное понимание этого принципа привело к тому, что сфера доходов в публичных финансах незаслуженно обделена вниманием. Это обусловило появление ряда парадоксов и коллизий в системе правового регулирования. Но указанный принцип вовсе не означает превосходство одной категории и определенного ею явления над другим и их структурную обособленность в рамках единой и целостной финансовой деятельности. Скорее его следует толковать как приоритетный вектор деятельности государства, которое, в силу собственной специфической публичной природы и в определенной мере юридической фикции существования, не может пользоваться привычным частным финансовым интересом – «обогащением», а уровень запланированных расходов финансового периода определяет необходимый объем аккумуляции доходов из определенных источников.

Хотя и такой алгоритм взаимосвязи не является абсолютным и допускает «реверсное» взаимное влияние. Практика деятельности Конституционного Суда Украины последних лет утверждает правореализационную позицию, которая подвергается жесткой критике с точки зрения обеспечения прав человека в государстве (особенно социально-экономических), но при этом имеет логическое экономическое обоснование – обеспечение нужд за счет средств публичных фондов (бюджеты, фонды социального страхования), т.е. фактически осуществление расходов, зависит от финансовых возможностей государства (способности доходной части его бюджета), которое обязано справедливо и беспристрастно распределять общественное богатство между гражданами и территориальными общинами и стремиться к сбалансированности бюджета Украины (п. 1 резолютивной части Решения Конституционного Суда Украины от 25.01.2012 г. № 3-рп/2012², п. 2.1 мотивировочной части Решения Конституционного суда Украины от 26.12.2011 г. № 20-рп/2011³, п. 5 мотивиро-

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

³ Рішення Конституційного суду України у справі за конституційними поданнями 49 народних депутатів України, 53 народних депутатів України і 56 народних депутатів України щодо відповідності Конституції України (конституційності)

вочной части Решения Конституционного Суда Украины от 08.10.2008 г. № 20-рп/2008⁴).

Несмотря на то, что законодательство акцентирует внимание на нормативном значении исполнения расходной части финансово-плановых актов, в условиях ограниченных финансовых возможностей надлежащее планирование, своевременное и полное поступление доходов выступают важной частью финансовой деятельности, залогом успешности которой являются надлежащий уровень правового регулирования, четкое соблюдение законодательных норм и организованная институциональная система администрирования доходов. Таким образом, анализ системы публичных доходов – важный элемент исследования публичных финансов, дающий ответы на вопросы о путях обеспечения экономической безопасности государства, максимального выполнения им возложенных задач и функций, а следовательно, удовлетворения интересов граждан и других лиц, находящихся под финансовой юрисдикцией государства.

Поскольку на сегодня в Украине основными публичными централизованными фондами средств универсального и координирующего характера являются бюджеты ее национальной бюджетной системы, объединяющие все средства публичной сферы (в том числе внебюджетных фондов целевого назначения через финансирование постоянного дефицита), реформирование системы доходов бюджета – одно из важных направлений системных преобразований на пути перехода к международным стандартам публичной финансовой деятельности.

По общему определению, публичными доходами считаются урегулированные нормами финансового права доходы в денежные фонды субъектов публичной власти, которые направляются последними на реализацию задач и функций государства, органов местного самоуправления и удовлетворения публичного интереса⁵. Добавив к нему конкретики и

пункту 4 розділу VII «Прикінцеві положення» Закону України «Про Державний бюджет України на 2011 рік» від 26.12.2011 р. № 20-рп/2011 // Офіційний вісник України. 2012. № 3. Ст. 100.

⁴ Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням Уповноваженого Верховної Ради України з прав людини щодо відповідності Конституції України (конституційності) положень підпункту «б» підпункту 4 пункту 3 статті 7 Закону України «Про страхові тарифи на загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності», пункту 1, абзацу третього пункту 5, пункту 9, абзаців другого, третього пункту 10, пункту 11 розділу I Закону України «Про внесення змін до Закону України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності» (справа про страхові виплати) від 08.10.2008 р. № 20-рп/2008 // Офіційний вісник України. 2008. № 80. Ст. 2698.

⁵ См.: *Пришва Н. Ю.* Правове регулювання публічних доходів // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Серія: Юридичні науки. 2005. № 63/64. С. 71.

материально-экономического содержания, п. 23 ч. 1 ст. 2 БК Украины⁶ доходами бюджета определил налоговые, неналоговые и другие поступления на безвозвратной основе, взимание которых предусмотрено законодательством Украины (включая трансферты, собственные поступления бюджетных учреждений).

Одновременно украинское бюджетное законодательство, характеризуя зачисления средств в бюджет, выделяет две основные категории: «доходы бюджета» и «поступления бюджета» («надходження бюджету»). «Поступления» являются более широким понятием, охватывающим рядом с доходами средства от возврата кредитов в бюджет, средства от государственных (местных) заимствований, средства от приватизации государственного имущества (относительно государственного бюджета), возврат бюджетных средств с депозитов, поступления в результате продажи/предъявления ценных бумаг (п. 37 ч. 1 ст. 2 БК Украины). Перечисленные средства в структуре поступлений, за исключением доходов, являются по своей природе поворотными в отношении временно аккумулированной стоимости в структуре государственного или местных бюджетов (чтобы средства от кредита, депозита или ценных бумаг вернулись, их нужно предварительно предоставить/вложить; полученные заимствования со временем придется вернуть; средства от приватизации получают в результате встречного уменьшения стоимости «натуральных» имущественных фондов государства).

Сравнивая с Бюджетным кодексом Российской Федерации⁷, следует отметить аналогичность схемы построения доходной части бюджета. «Поступление» в общем смысле Бюджетного кодекса Украины – это те же доходы бюджета и перечисленные в ст. 15 БК Украины источники финансирования бюджета (его дефицита), а согласно ст. 6 БК РФ, доходы бюджета – это поступающие в бюджет денежные средства, за исключением средств, являющихся в соответствии с Кодексом источниками финансирования дефицита бюджета. Закон Республики Польша «О публичных финансах»⁸ (ст. 5) содержит целый ряд понятий, находящихся в смыслово-логической взаимосвязи – «средства» («srodki»), «доход» («dochody»), «приход» («przychody»), обязательства («daniny») и т.д.

Использование различных понятий с близким содержанием, особенно в сфере, требующей четкости (каковой являются и финансы), всегда может стать причиной существования нормативных или практических недоразумений. Поэтому при наличии обоснованной разницы между различными понятиями ее следует соблюдать. К сожалению, этого нельзя констатировать в традиции украинского законодателя, который в отношении определения баланса государственного и местного бюджета

⁶ Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. // Офіційний вісник України. 2010. № 59. Ст. 2047.

⁷ Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 г. URL: www.consultant.ru

⁸ Ustawa o finansach publicznych z dnia 27 sierpnia 2009 r. // Opracowano na podstawie : Dz. U. z 2009 r. № 157, oz. 1240.

тов использует различную терминологию одинаковых явлений⁹. Если же учесть, что в общей нормативно-финансовой традиции для расчета одного из основных макроэкономических показателей стабильности финансовой системы – «дефицита бюджета» – используются именно безвозвратные поступления средств в бюджет (т.е. собственно «доходы»), четкое установление этой группы поступлений публичных средств имеет перво-степенное значение.

С другой стороны, множество используемых понятий требует их учета в четкой и логической структуре объективно существующей финансовой системы, которая подчиняется в первую очередь законам математической логики. Выводя источники финансирования дефицита за пределы доходов, как и в дальнейшем погашения долга из расходов бюджета, формально расторгли взаимосвязь между дефицитом, долгом, структурой долга и объемом валового внутреннего продукта, что противоречит требованиям рамочных европейских норм в сфере организации бюджетной системы¹⁰. Одновременно на объеме бюджетного дефицита отражаются все изменения величины публичного долга, в том числе обусловленные влиянием инфляции¹¹.

По нашему мнению, доходы обоснованно выведены из состава поступлений (отделив их от источников финансирования дефицита по признаку бесповоротности), поскольку по своей природе они свидетельствуют о реальной способности государства или иного публичного субъекта обеспечить выполнение собственных задач и функций без привлечения посторонних источников (финансирования). Но следует обращать внимание на экономически обоснованное применение финансово-правовых понятий в системной взаимосвязи между ними.

Состав категории доходов определяется кассовой и экономической природой государства, демонстрируя основные источники и формы наполнения публичных фондов средств. Независимо от того, что бюджетная классификация каждой из национальных финансовых систем определяет собственные группы доходов, их можно условно разделить на две группы в зависимости от используемого метода мобилизации средств в бюджет: обязательные (принудительные) и добровольные. Обладая возможностью применения налогового механизма для извлечения из частной собственности доли эквивалента полученной стоимости, государство является субъектом, который легитимно способен применять принуждение для формирования собственных доходов через систему налогооб-

⁹ См.: *Теліпко В. Е., Овчаренко А. С., Панасюк С. А.* Науково-практичний коментар до Бюджетного кодексу України / за заг. ред. М. Я. Азарова. Київ, 2010. С. 19.

¹⁰ См.: Council Regulation (EC) No 479/2009 of 25 May 2009 on the application of the Protocol on the excessive deficit procedure annexed to the Treaty establishing the European Community (Codified version) // OJ L 145. 2009. 10 June. P. 1–9.

¹¹ См.: Бюджетний кодекс України : науково-практичний коментар : станом на 1 березня 2011 р. / за ред. Л. К. Воронової, М. П. Кучерявенка. Харків, 2011. С. 97–98.

ложения. Согласно этому, весь состав доходной части баланса бюджета делится на две основные группы: налоговые и неналоговые доходы. Не останавливаясь на рассмотрении классификации, терминологии и универсальных признаков налоговых и неналоговых платежей, отметим, что указанная дихотомия прослеживается в классификации доходов в ст. 9 БК Украины (налоговые поступления, неналоговые поступления, доходы от операций с капиталом, трансферты), ст. 20 БК РФ (налоговые доходы, неналоговые доходы, безвозмездные поступления), ч. 2 ст. 5 Закона РП «О публичных финансах» (*daniny publiczne, inne dochody*).

Согласно ч. 2 ст. 9 БК Украины, налоговыми поступлениями признаются установленные законами Украины о налогообложении общегосударственные налоги и сборы (обязательные платежи) и местные налоги и сборы (обязательные платежи). Согласно же принципу унификации нормативно-правового регулирования налоговой системы на основании кодификации, таким законом в Украине на сегодня является только Налоговый кодекс Украины¹² («Общегосударственные, местные налоги и сборы, взимание которых не предусмотрено настоящим Кодексом, уплате не подлежат» – п. 4.2 ст. 4 НК Украины). Четкое закрепление налогов и сборов в пределах одного нормативно-правового акта высшей юридической силы представительного органа (которым в Украине является закон) призвано не только структурировать налоговую систему, обеспечить надлежащую реализацию фискальной функции по наполнению государственной казны, но и установить четкие границы «налогового бремени» и принуждения, которое применяет государство для изъятия средств от плательщиков налогов и сборов. Исполнение последней задачи, как отмечали авторы Налогового кодекса Украины при его принятии, демонстрируют исчерпывающие перечни общегосударственных и местных налогов и сборов в ст. 9 и 10 (23 обязательных платежа). В то же время в рамках программы мониторинга «Легкость ведения бизнеса» 2011 г. эксперты оперируют другой цифрой обязательных платежей в сфере хозяйственной деятельности – 135 (!)¹³.

В чем же причина таких различий между нормативной и экспертной позициями? Ответ на этот вопрос дает детальное исследование бюджетной классификации доходов в Украине. В рамках группы неналоговых бюджетных доходов (подгруппа «Административные сборы и платежи») в Украине объединены платежи, имеющие принудительную (налоговую) природу, которая аналогична традиционному сбору как элементу налоговой системы: судебный сбор, исполнительный сбор, государственная пошлина и т.п. Таким образом, при определении системы налоговых и

¹² Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. // Офіційний вісник України. 2010. № 92. Ст. 3248.

¹³ «Україна. Звіт з ефективності управління державними фінансами 2011», Міжнародний банк реконструкції та розвитку/Світовий банк, 2012. С. 92 // Офіційна веб-сторінка Представництва Світового банку в Україні. URL: www.worldbank.org.ua

неналоговых платежей в Украине не до конца учтены содержание и форма платежа для отнесения его к одной из основных групп доходов.

Конечно, с позиций наполнения бюджета данная ситуация не представляет существенной проблемы, однако этого нельзя сказать об организации налоговой системы Украины. Дело в том, что последняя подчиняется ряду императивов, сформулированных в качестве принципов налогового законодательства, которые призваны обеспечить допустимый баланс между «необходимостью» государства и «принуждением к распределению» плательщика при применении механизма налогообложения. Вывод же этих сборов из-под «налоговой крыши» ведет к пренебрежению указанными правилами. Например, согласно пп. 4.1.9 п. 4.1 ст. 4 НК Украины действует принцип стабильности налогового законодательства, предусматривающий, что изменения в любые элементы налогов и сборов не могут вноситься позднее чем за шесть месяцев до начала нового бюджетного периода, в котором будут действовать новые правила и ставки; налоги и сборы, их ставки, а также налоговые льготы не могут изменяться в течение бюджетного года. В то же время Закон Украины «О судебном сборе» был принят 8 июля 2011 г., а введен в действие уже 1 ноября – перед завершением бюджетного периода, с отнесением указанного платежа в специальный фонд бюджета и возложением задачи: за счет поступлений от нового платежа в течение последних двух месяцев года обеспечить материально-техническую базу для осуществления судопроизводства. Это, в свою очередь, негативно отражается на четкости и понятности системы бюджетных доходов для лиц-«доноров», за счет которых она и функционирует, организаторов выполнения доходной части и учреждений-«реципиентов» бюджетных средств, порождает неуверенность и недоверие, которые являются глубинными причинами возникновения явлений, направленных на сокрытие и снижение поступления доходов в бюджет.

Следующим важным вопросом, влияющим на определение эффективности системы бюджетных доходов, является организация институциональной системы управления путем определения совокупности субъектов и установления их правового статуса в отношениях с мобилизацией публичных денежных фондов.

В сфере администрирования доходов бюджета в Украине в течение 2012 г. произошли кардинальные изменения. Указом Президента Украины от 24 декабря 2012 г. № 726/2012¹⁴ образовано Министерство доходов и сборов Украины (вследствие реорганизации Государственной таможенной службы Украины и Государственной налоговой службы Украины), на которое была возложена функция по администрированию единого взноса на общеобязательное государственное социальное страхование.

Анализируя возможные последствия такой реформы, ее авторы и другие исследователи обращают внимание на то, что объединение налоговых

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

и таможенных органов, имеющих похожую природу и цели деятельности, является «общеевропейским трендом». Из 34 государств – участников Организации экономического сотрудничества и развития функции сбора налогов и социальных платежей объединены в 13 странах, налогов и таможенных платежей – в 11¹⁵. Опыт функционирования консолидированной системы управления системой публичных доходов в государствах с переходными социально-экономическими условиями имеют Азербайджан (Министерство по налогам и сборам), Албания (Министерство финансов), Армения (Комитет государственных доходов при Правительстве Республики Армения), Беларусь (Министерство по налогам и сборам), Грузия (Служба доходов Министерства финансов Грузии), Латвия (Служба государственных доходов).

Такой шаг является логичным, учитывая создание центра осуществления деятельности по наполнению бюджета за счет платежей обязательного характера, правовая суть которых едина, а потому и правила, и система администрирования должны быть унифицированными, что должно не только привести к бюджетной экономии (за счет сокращения расходов на содержание самого аппарата администрирования), но и облегчить административное давление на плательщиков соответствующих налогов и сборов, учитывая консолидацию осуществления контрольно-надзорной деятельности в рамках единого органа.

О поиске собственной модели организации системы управления публичными доходами свидетельствует тот факт, что с момента создания и до момента утверждения учредительного положения о Министерстве доходов и сборов Украины¹⁶ прошло около трех месяцев. На сегодня же созданная система стала объектом справедливой критики экспертной среды с точки зрения ее возможности обеспечения баланса и полноты в системе публичных финансов Украины.

В первую очередь речь идет о проблеме соотношения компетенций между Министерством финансов и Министерством доходов Украины. В большинстве стран мира, осознавая необходимость обеспечения единства системы публичных финансов и тесную связь между публичными доходами и расходами, формирование и реализация государственной политики в сфере финансов проводится из единого центра – Министерства финансов, в составе которого выделяют отдельные ведомства, отвечающие за доходы, или же существуют структурно обособленные, но подчиненные ему службы доходов. Так, в США и Франции ведомства по сбору доходов входят в сферу ответственности Министерства финансов. В Британии в 2005 г. создана Служба доходов Ее Величества (Her Majesty's Revenue and Customs), которая формально не входит в подчинение Министерства

¹⁵ Марчак Д., Сыченко Е. Зачем нужно Министерство по доходам и сборам. И чем опасно его создание. URL: <http://forbes.ua/nation/1344700-zachem-nuzhno-ministerstvo-po-dohodam-i-sboram#print>

¹⁶ Положення про Міністерство доходів і зборів України, затверджене Указом Президента України від 18.03.2013 р. № 141/2013 // Офіційний вісник України. 2013. № 22. Ст. 739.

финансов, но все же признает его главенство и может только давать рекомендации по налоговой политике¹⁷. В Польше в структуре Министерства финансов функционируют департаменты налоговой администрации (Departament Administracji Podatkowej) и таможни (Departament Służby Celnej)¹⁸. Министерство финансов Российской Федерации также в числе прочих своих задач осуществляет координацию и контроль деятельности Федеральной налоговой службы, которая находится в его ведении¹⁹.

По украинской схеме, оба органа абсолютно равнозначны по статусу и в значительной степени пересекаются по своим основным задачам – с принятием Положения о Министерстве доходов Украины было уточнено, что Министерство финансов продолжает осуществлять формирование и обеспечивать реализацию государственной финансовой, бюджетной, налоговой и таможенной политики (*кроме администрирования налогов, сборов, таможенных платежей и реализации налоговой и таможенной политики*), поскольку обеспечение формирования единой государственной налоговой, государственной таможенной политики в части администрирования отнесено к компетенции Министерства доходов.

Во-первых, в таком случае непонятной остается прописанная сфера деятельности Министерства финансов в вопросах налоговой и таможенной политики, поскольку сутью администрирования, согласно НК Украины, является система отношений между налогоплательщиками и уполномоченными государством органами и соответствующих им мер государственного воздействия, направленных на обеспечение надлежащего выполнения налоговых обязанностей налогоплательщиков для своевременного, полного и точного поступления налогов и сборов в бюджеты (процедурный аспект системы налогообложения). Что же тогда остается вне сферы налоговой и таможенной политики? Ответ на этот вопрос не могут найти ни исследователи, ни практики.

Во-вторых, одновременно Министерство финансов лишено реально-го влияния на формирование налоговой и таможенной политики, поэтому фактически не имеет возможности влиять на систему публичных доходов и должным образом контролировать выполнение доходной части государственного бюджета. С созданием Министерства доходов Министерство финансов фактически превращается в техническую службу (в плане доходов выполняет бухгалтерскую функцию, т.е. занимается только учетом, и не влияет на финансовую политику государства)²⁰.

¹⁷ См.: Марчак Д., Сыченко Е. Указ. соч.

¹⁸ См.: Statut Ministerstwa finansów, załącznik do zarządzenia nr. 68 Prezesa Rady Ministrów z dnia 24 czerwca 2008 r. // Opracowano na podstawie : Dz. U. z 2008 r., № 48, poz. 431.

¹⁹ Пункт 2 Положения о Министерстве финансов Российской Федерации, утвержденного Постановлением Правительства Российской Федерации от 30 июня 2004 г. № 329. URL: <http://www.minfin.ru>

²⁰ См.: Кузьменко О., Плугатир М. Збори чи побори? Деякі роздуми щодо створення Міністерства доходів і зборів України // Юридичний вісник України. 2013. № 7. 16–22 лютого.

Отсюда можно прогнозировать существенные трудности (при формировании Министерством финансов государственного бюджета) в решении вопросов получения от Министерства доходов информации о прогнозируемых объемах доходной части, а значит, и обоснования финансового обеспечения расходов бюджета.

Более того, нарушаются и искусственно отрицаются объективные принципы построения финансовой системы, которую следует рассматривать в единстве доходной и расходной частей и недопустимости их разъединения. Нельзя организовать сбалансированное, эффективное, результативное, полное выполнение расходов, не имея реальных механизмов влияния на планирование и формирование доходной части. Поэтому центр финансов, в том числе государственных, всегда должен оставаться один. Когда же оба равнозначных министерства отвечают за неразделимые сегменты финансовой системы, это приводит к противоречиям при принятии решений, важнейшим из которых является утверждение и выполнение основного финансового плана государства – бюджета.

В-третьих, создание органа, отвечающего за деятельность по администрированию налогов и сборов в организационной форме министерства, нарушает логику построения аппарата публичного управления в Украине, определенную реформой 2010 г., по которой министерства являются политическими центрами, центральными органами исполнительной власти, обеспечивающими формирование и реализацию государственной политики в одной или нескольких определенных Президентом Украины сферах, проведение которой возложено на Кабинет министров Украины²¹. Функция же администрирования доходов, для обеспечения эффективности ее осуществления, должна быть профессиональной, последовательно осуществляемой, внеполитической управленческой деятельностью, в которой политическое влияние и конъюнктура реализуются только на «начальных» стадиях нормативно-правового регулирования.

Если фискальным органам для подтверждения эффективности своей работы необходимо увеличить поступления в бюджет, они могут увеличить размеры сборов, поскольку именно они разрабатывают и внедряют соответствующие нормативно-правовые акты вместо применения комплексного подхода к реформированию и оптимизации экономических отношений в государстве. Поэтому в других странах подобных конфликтов стараются избегать: например, в Канаде Агентство по доходам (Revenue Agency) администрирует налоги, но при этом не влияет на налоговую политику²².

Усиливает указанную позицию о несоответствии статуса министерства и природы деятельности по администрированию налогов конкретно определенный перечень полномочий Министерства доходов Украины, которые в большинстве своем относятся к службе или инспекции, но трудно соотносятся с министерством (например, деятельность в составе

²¹ Стаття 1, 6 Закону України «Про центральні органи виконавчої влади» від 17.03.2011 р. // Офіційний вісник України. 2011. № 27. Ст. 1123.

²² См.: Марчак Д., Сыченко Е. Указ. соч.

Министерства налоговой милиции с соответствующими милицейскими функциями, закрепленными за самим Министерством доходов – регистрация заявлений об уголовных преступлениях, проведение оперативно-розыскной деятельности, предварительного расследования, розыск лиц и т.п.).

В-четвертых, особое внимание следует обратить на отдельные аспекты вопроса несогласованности системы публичных доходов в Украине. По своей природе социальные сборы в Украине являются парафискальными платежами, система администрирования которых определяется особой природой фондов социального назначения, являющихся самоуправляющимися внебюджетными фондами (исключение составляет лишь Пенсионный фонд Украины, который из-за постоянного дефицита продолжает находиться в тесной фактической связи с государственным бюджетом, хотя формально тоже выведен из состава бюджетной системы Украины). Соответственно, механизм администрирования единого социального взноса Пенсионным фондом Украины (который до реформы конца 2012 года был определен унифицированным администратором по всем социальным платежам, объединенными в ЕСВ) имеет собственное нормативно-правовое регулирование и алгоритм, который к тому времени курировался во взаимосвязи с целостной системой социальной защиты Министерством социальной политики Украины. Поэтому вопрос о передаче функций по администрированию единого взноса на общеобязательное государственное социальное страхование Министерству доходов – это не только вопрос технического изменения исполнителя и направлений объемных финансовых потоков бюджетов социальных фондов. Предварительно необходимо было провести комплексные изменения в системе публичных доходов, чтобы унифицировать систему администрирования налоговых бюджетных платежей и социальных парафискальных сборов, выстроить четкие механизмы управления указанными потоками в рамках единого финансового центра.

Учитывая вышеизложенное, следует согласиться с выводом исследователей, которые указывают на то, что создание Министерства доходов и сборов Украины стало несколько преждевременным шагом. В этой ситуации, исходя из имеющихся потребностей в реализации финансовой политики государства и стратегии, направленной на оптимизацию аппарата государственного управления, представляется более целесообразным объединение таможенной и налоговой службы в единую Государственную службу доходов и сборов, которая структурно относилась бы к Министерству финансов Украины. Именно такой подход позволил бы избежать противоречий, которые сейчас возникают при определении компетенции по формированию финансовой политики и ее реализации, при максимальном достижении существенных позитивов реформирования институциональной системы управления публичными доходами²³.

²³ См.: Кузьменко О., Плугатир М. Збори чи побори? Деякі роздуми щодо створення Міністерства доходів і зборів України // Юридичний вісник України. 2013. № 7. 16–22 лютого.

Еще одной проблемой системы бюджетных доходов в Украине является эффективный контроль за доходами. Тенденция к искусственному отрицанию единства и взаимосвязи между доходной и расходной частями публичных финансов на основании формальных признаков особенно ярко проявилась при толковании Конституционным Судом Украины закреплённого Конституцией Украины объема полномочий Счетной палаты. По Конституции Украины (ст. 98) контроль за использованием средств Государственного бюджета Украины от имени Верховной Рады Украины осуществляет Счетная палата. В своем Решении от 23.12.1997 г. № 7-зп²⁴ (абз. 4 п. 2) Конституционный Суд установил, что разделение выполнения Государственного бюджета Украины на выполнение доходной и исполнение расходной частей является законодательно установленным фактом. Исходя из этого, «контроль за использованием средств Государственного бюджета Украины», осуществление которого в соответствии со ст. 98 Конституции Украины возложено на Счетную палату, – это контроль за выполнением расходной части Государственного бюджета Украины.

В то же время наличие указанного пробела в системе финансового контроля Украины является одним из оснований получения от Всемирного банка низкой оценки за масштаб, характер внешнего аудита и принятие мер на основе его результатов при анализе системы организации Украинской публичных финансов (показатель PI-26 стабильно удерживается на уровне D+ (по шкале оценивания, в которой «D» – низшая оценка)²⁵.

К сожалению, такая оценка – абсолютно заслуженная, поскольку, действительно, нельзя считать эффективной организацию контроля за сферой финансов в Украине, если такой массив, как доходная часть, остается без внимания специального органа парламентского финансового контроля. Сегодняшняя ситуация приводит к тому, что сфера публичных доходов, по большому счету, является исключительно сферой реализации компетенции исполнительной ветви власти, лишив представительный орган любых эффективных мер воздействия. Конечно, вопрос об использовании уже полученных средств важен, поскольку раскрывает соблюдение принципа целевого характера бюджетных средств, эффективности и результативности управления публичными финансами. Однако контроль в процессе мобилизации средств публичных фондов не менее важен, поскольку позволяет определять внедрение «теневых» схем ухода от поступления и зачисления соответствующих денежных средств в доход государства, предотвращать существование нелегитимно взимаемых платежей и сборов, способен выступать элементом обратной коммуникации между органами, которые контролируют взимание поступлений

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

²⁵ «Україна. Звіт з ефективності управління державними фінансами 2011», Міжнародний банк реконструкції та розвитку/Світовий банк, 2012. С. 62.

в бюджет, законодателем и конкретными лицами по поводу усовершенствования системы платежей в бюджеты и другие публичные фонды, в том числе по поводу озвученных в этой статье проблем. И если устранить эти проблемы на уровне отдельных плательщиков призвана деятельность органов исполнительной власти, то диагностировать эту же правительственную систему по планированию и выполнению доходной части на допущенные нарушения (которые, кстати, могут иметь глобальные масштабы и последствия для финансовой системы) – некому. Наконец, точность и обоснованность планирования доходной части, а также полнота ее поступлений являются залогом выполнения расходной части, а значит, обеспечения реализации задач и функций государства. Поэтому вопрос о контроле доходной части исполнения бюджета должен находиться в тесной связи с контролем за расходами и получать свое отражение в нормативно-правовых актах при построении системы органов финансового контроля и в методиках контрольно-надзорной деятельности.

Как один из элементов повышения уровня контролируемости выполнения доходной части бюджета также следует признать опыт Российской Федерации по введению в структуру участников бюджетного процесса администраторов доходов бюджета и источников финансирования дефицита бюджета. Администраторами доходов, согласно ст. 6 БК РФ, считаются органы государственной власти (государственные органы), органы местного самоуправления, органы местной администрации, органы управления государственными внебюджетными фондами, Центральный банк Российской Федерации, бюджетные учреждения, осуществляющие в соответствии с законодательством Российской Федерации контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты, начисление, учет, взыскание и принятие решений о возврате (зачете) излишне уплаченных (взысканных) платежей, пеней и штрафов по ним, являющихся доходами бюджетов бюджетной системы Российской Федерации. Определение такой категории участников с соответствующим объемом полномочий и ответственности за выполнение конкретных показателей бюджета в части аккумулирования средств (которые, кстати, тоже прописываются в бюджете по каждому из администраторов) должно позволить структурировать систему бюджетных поступлений и повысить эффективность их администрирования, снять вопрос о коллективной безответственности за неправильное и необоснованное планирование или невыполнение плана по мобилизации бюджетных и других публичных средств.

Доходы бюджета являются важным элементом финансовой системы любого государства и в конечном счете обеспечивают функционирование публичных институтов через гарантирование источников их финансирования. Однако для выполнения этих задач система публичных доходов должна быть надлежащим образом организованной, что требует продолжения исследований и изучения как положительного, так и отрицательного опыта функционирования системы публичных доходов в мире.

ГОСУДАРСТВЕННЫЕ ДОХОДЫ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
КАК ЕДИНАЯ ПРАВОВАЯ КАТЕГОРИЯ

STATE REVENUES OF THE RUSSIAN FEDERATION
AS A UNIFORM LEGAL CATEGORY

Е. Васянина

кандидат юридических наук, доцент

Уральская государственная юридическая академия

С. Запольский

доктор юридических наук, профессор

Российская академия правосудия

Статья посвящена анализу разнообразных обязательных платежей в бюджет и иные публичные денежные фонды. Авторы приходят к выводу о существовании единой категории фиск, объединяющей данные платежи. Обосновывается также существование единого фискального права.

This article is devoted to the analysis of diverse obligatory payments into the budget and other public funds. The authors come to the conclusion about the existence of one category Fisk, uniting these payments. Also the authors substantiate the existence of a single fiscal law.

Институт государственных доходов занимает центральное место в системе финансово-правового регулирования. От эффективности выполнения задачи по формированию доходной базы публичных денежных фондов будет зависеть возможность осуществления государством основных направлений социально-экономической политики.

На современном этапе развития рыночной экономики потребность в установлении различного рода обязательных, обеспеченных государственным принуждением платежей весьма велика.

Во-первых, это могут быть индивидуально-безвозмездные фискальные взимания, являющиеся налогами и подпадающие под налогово-правовой режим регулирования. Налоги, являясь источником формирования доходной базы публичных фондов, выступают гибким инструментом для настройки экономики государства. Конституционное предписание об обязанности каждого платить законно установленные налоги предполагает установление на законодательном уровне такого механизма регулирования налогообложения и сборов, который бы позволил обеспечить правомерный характер их установления и введения. Соответственно важное значение приобретают проблемы совершенствования правовых механизмов регулирования налогообложения и сборов, позволяющих, с одной стороны, устранить пробелы налогового законодательства, открывающие

для недобросовестных участников налоговых правоотношений возможность уклонения от налогообложения. С другой стороны, законодателем должны быть сформированы благоприятные для налогоплательщиков режимы налогообложения, направленные на поддержание экономической активности хозяйствующих субъектов посредством снижения налоговой нагрузки.

Во-вторых, установление фискальных взиманий может быть обусловлено выполнением в пользу заинтересованного лица услуг публично-правового характера государственными органами, органами местного самоуправления и их должностными лицами, а также специфической сферой предпринимательской деятельности. Такими фискалами являются сборы, поступающие как в бюджетную систему, так и в публичные фонды саморегулируемых организаций, государственных корпораций и иных публичных субъектов, выполняющих государственно-властные полномочия. Указанные фискальные взимания могут подпадать под режимы регулирования, закрепленные непосредственно НК РФ и иными отраслевыми законодательными актами.

Согласно п. 5 ст. 3 НК РФ, законодатель вводит запрет на взимание сборов, установленных за рамками НК РФ. Однако указанные положения распространяются лишь на те фискальные сборы, которые прямо установлены НК РФ, поскольку, согласно п. 3 ст. 1, действие НК РФ распространяется на отношения по установлению, введению и взиманию сборов только в тех случаях, когда это прямо предусмотрено настоящим Кодексом. Это означает, что иные сборы могут быть установлены федеральными законами, не входящими в состав налогового законодательства. Например, перечень таможенных сборов регламентируется таможенным законодательством РФ. Также за рамками НК РФ установлены фискальные взимания, поступающие в публичные фонды субъектов, которым переданы государственно-властные полномочия. Такими фискальными взиманиями являются, например, страховые взносы, поступающие в фонд Агентства по страхованию вкладов населения, взносы в компенсационные фонды саморегулируемых организаций и др.

Кроме того, за рамками налогово-правового регулирования существуют обязательные, обеспеченные государственным принуждением платежи в форме штрафов, конфискации, изъятий денежных средств, применяемых за нарушение действующего законодательства. Как справедливо отмечается в литературе, «... налоги, сборы и пошлины, хоть и существенные, но не единственные источники доходов бюджетной системы государства...иные, так называемые неналоговые, источники доходов как бы дополняют налоговые, которые составляют примерно 10–20 % всех доходов государства»¹.

Таким образом, налоговое право, получив в силу высокой публичности стремительное развитие, регулирует лишь узкий участок отношений

¹ Воробей А. Г. Фискальное право Республики Беларусь. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

в механизме формирования государственных доходов. Далеко не все фискальные взимания, являющиеся государственными доходами, подпадают под налогово-правовое регулирование; между тем иные области финансовой деятельности государства, связанные с формированием публичных денежных фондов, остаются в тени.

Отсутствие кодифицированного акта, а соответственно и общих положений о регулировании различных категорий фискальных взиманий, приводит к серьезным проблемам, проявляющимся в том, что механизмы администрирования государственных доходов, не относящихся к налоговым, не столь совершенны. В совершенствовании нуждаются закрепленные действующим законодательством правила исполнения обязанности по формированию публичных денежных фондов².

Обозначенные проблемы диктуют необходимость разрешения ряда теоретических и практических вопросов, касающихся правовой природы и правового регулирования государственных доходов, привлекаемых в публичные фонды с применением механизма государственного принуждения. Разрешение изложенных проблем видится в развитии фискального права, частью которого являются нормы налогового права. В условиях развития рыночных отношений и усложнения экономических механизмов процесс развития фискального права привлекает все большее внимание как явление, отражающее эволюцию финансовой системы в целом.

Формирование публичных денежных фондов связано, прежде всего, с изъятием имущества, принадлежащего частным субъектам на праве собственности, что влечет обязательность соблюдения базовых конституционных предписаний о принудительном отчуждении имущества частных лиц.

Необходимость увеличения объема фискальных поступлений со стороны государства противопоставляется стремлению к снижению фискального (налогового) бремени со стороны должников (частных субъектов). Противоположность интересов участников фискальных правоотношений является основной предпосылкой противоречивости правового регулирования фискальных взиманий, что соответственно не позволяет обеспечить единый подход к осознанию и решению данных проблем.

Появление новых фискальных взиманий в финансовой системе России обусловлено подчас лишь стремлением государства пополнить казну, что в ряде случаев приводит к ситуации, когда установленные обязательные к уплате платежи не имеют экономико-правового основания, соот-

² Анализ законодательств иностранных государств позволяет привести примеры кодифицированных актов, охватывающих, по сравнению с НК РФ, большее количество фискальных взиманий, подпадающих под единый режим регулирования. Например, в Алжире действует несколько налоговых кодексов, регулирующих отдельные виды фискальных платежей: Кодекс прямых налоговых и приравненных к ним платежей, Кодекс платежей на товарооборот, Кодекс регистрационных сборов и Кодекс гербовых сборов. URL: <http://forum.addhome.ru>. Кодекс внутренних доходов США помимо налогов закрепляет регулирование доходов, направленных на финансирование избирательных кампаний.

ветствуя при этом предписаниям законодательства об общих условиях налогообложения и сборов.

Сложная конструкция фискальных правоотношений, предполагающая их комплексный характер, позволяет выделить проблемы соотношения отдельных отраслевых законодательных актов, регулирующих отношения по формированию доходной базы бюджета. В частности, важное значение при регулировании фискальных отношений приобретает разрешение вопроса о соотношении налогового, бюджетного, таможенного, гражданского и иных отраслевых актов.

В ряде случаев «нестыковка» обозначенных отраслевых законов по вопросам установления и взимания фискальных платежей приводит к серьезным проблемам в сфере правового регулирования последних.

Фискальное право России является динамично развивающейся отраслью с присущими ему повышенной сложностью и противоречивостью. Процесс усложнения звеньев финансовых отношений продолжается непрерывно, и потребность в установлении новых фискальных платежей подчас может быть вызвана особенностями регулирования определенного сегмента экономики (например, созданием саморегулируемых организаций в определенных сферах хозяйственной деятельности, государственных корпораций). Установление фискальных взиманий в ряде случаев рассматривается как инструмент социально-экономической политики государства. Соответственно в серьезном осмыслении нуждаются предписания действующего законодательства об экономико-правовом основании фиска. В связи с этим особую актуальность приобретает проблема дальнейшего совершенствования механизмов установления и взимания доходов, подлежащих принудительному изъятию.

Отсутствие четких правил установления платежей, наличие сомнительных механизмов администрирования, во-первых, создают «...комфортную ситуацию для казнокрадства»³, а во-вторых, ведут к нарушению конституционных предписаний о законности установления фискальных взиманий.

В настоящее время в серьезном осмыслении нуждается сложившийся порядок правового регулирования государственных доходов, поступающих в публичные фонды с применением механизмов государственного принуждения. Изучение государственных доходов предполагает исследование понятия «фиск», правовая природа которого остается не до конца изученной. Между тем именно выявленные на основе действующего законодательства признаки фиска позволяют понять сущность правовой категории государственных доходов.

В современных условиях развития финансовой системы государства понятие «фиск» наполняется новым содержанием, что обусловлено трансформацией социально-экономических отношений, усложнением звеньев фискальных правоотношений, направленных на формирование доходной базы бюджета.

³ Пенелеев С. Г. Найдутся мухи – был бы мед! URL: <http://www.nalogoved.ru>

На современной этапе развития финансового законодательства при определении правовой природы фиска необходимо обратиться к предписаниям Конституции РФ, закрепляющей основные обязанности субъектов по формированию публичных денежных фондов. Так, согласно ст. 57 Конституции РФ, каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Механизмы и формы исполнения указанной обязанности закрепляются НК РФ и иными отраслевыми законодательными актами. Именно посредством исполнения данной обязанности происходит формирование публичных денежных фондов, правовое регулирование которых базируется на институтах государственных доходов и государственных расходов.

При определении содержания понятия «фиск» не следует отождествлять его с имеющим экономическую природу понятием «государственные доходы», которые в соответствии с БК РФ определяются как средства, поступившие в бюджетную систему (публичные денежные фонды). Иными словами, денежные средства «трансформируются» в доходы государства с момента их зачисления на счет соответствующего бюджета (публичного фонда)⁴. Фиск же представляет собой некую абстрактную категорию, указывающую на сам процесс формирования государственных доходов.

С учетом вышеизложенного полагаем, что под фиском следует понимать возникшую в рамках финансового обязательства обязанность частного субъекта (должника) по перечислению денежных средств в публичные денежные фонды.

В свою очередь, обязанности должника по формированию публичных денежных фондов в силу самой природы финансовых обязательственных правоотношений корреспондирует право публичного субъекта (государства) на получение доходных поступлений в целях финансового обеспечения деятельности, связанной с реализацией социально-экономических задач. Поэтому при определении правовой природы фиска важное значение приобретает вопрос о его предназначении, выражающемся в аккумулировании денежных средств в целях финансирования соответствующих расходов, поскольку «... отношения по мобилизации денежных средств без отношений по совершению госрасходов бессмысленны»⁵.

Анализ законодательства Российской Федерации и некоторых других государств Восточной Европы позволяет выделить две категории государственных доходов, поступление которых обеспечивается государственным принуждением: 1) государственные доходы, поступающие в публичные фонды, сформированные в составе бюджетной системы (в бюджеты); 2) фискальные взимания, составляющие доход гражданско-правовых институтов.

⁴ Например, согласно п. 2 ст. 40 БК РФ, денежные средства считаются поступившими в доход соответствующего бюджета бюджетной системы РФ с момента их зачисления на единый счет этого бюджета.

⁵ Запольский С. В. Теория финансового права : научные очерки. М., 2010. С. 40.

Согласно законодательству Российской Федерации, можно выделить следующие фиски: 1) налоги; 2) сборы; 3) страховые взносы; 4) фиски, имеющие характер наказания (штрафы, конфискации, иные принудительные изъятия); 5) фискальные платежи, являющиеся мерами тарифного регулирования (например, таможенная пошлина, утилизационный сбор); 6) природоресурсные платежи.

В Словакии, помимо налогов, административных и судебных сборов, поступающих в государственный и местные бюджеты, действует целый ряд других выплат, которые обозначаются как сборы. Среди них сборы за загрязнение воздуха, сборы за склад мусора, концессионные (льготные сборы), пробирные сборы, сборы на возмещение расходов, связанных с проведением защиты и самой защитой диссертаций⁶.

Анализируя законодательство государств Восточной Европы, можно прийти к выводу, что идентичные по своей правовой природе платежи по законодательству одного государства позиционируются в качестве фискальных взиманий (т.е. подпадают под режим налогово-правового регулирования, а с момента трансформации – в государственный доход под режим бюджетно-правового регулирования), а по законодательству других государств – рассматриваются как имеющие гражданско-правовую природу. Например, согласно украинскому законодательству, к местным налогам и сборам отнесены сбор за парковку автомобилей, курортный сбор, рыночный сбор, сбор за участие в бегах на ипподроме, сбор с владельцев собак и др.⁷ Налоговое законодательства России, напротив, не предусматривает взимания названных платежей. Однако отсутствие инкорпорации подобных фисков в налоговое законодательства России не исключает возможности их установления. Так, на территории России планируется введение платежей на развитие ЖКХ⁸, курортных сборов⁹.

Бесконтрольное установление обязательных платежей, несовершенство механизмов их администрирования влекут серьезные негативные последствия, выражающиеся, во-первых, в нарушении прав участников фискальных правоотношений в результате необоснованного изъятия части собственности; во-вторых, в затруднении формирования публичных денежных фондов, т.е. не позволяют обеспечить реализацию предназначения фисков. Например, взимаемые в России сборы за свободное воспроизведение фонограмм и аудиовизуальных произведений в личных целях, не попадая в публичные денежные фонды, оседают у частных компаний, которые «...не являются субъектами обязательных аудиторских проверок и не декларируют публично размеры полученных отчислений»¹⁰. Тем самым нарушается основное предназначение фискальных

⁶ Налоговое право стран Восточной Европы. Общая часть : Беларусь, Польша, Россия, Словакия, Чехия / под ред. М. Карасёвой, Д. Шекина. М., 2009. С. 219.

⁷ Статья 17 закона Украины «О системе налогообложения».

⁸ Коммунальные платежи // Ведомости. 2010. 24 мая. С. 3.

⁹ Деньги за море // Рос. газета. 2011. 8 апр.

¹⁰ Никиту Михалкова ущемили в авторских правах // Коммерсантъ. 2013. 14 февр.

взиманий, выражающееся в финансировании публично значимых расходов, и их установление вообще утрачивает смысл.

Однако сам факт поступления фискальных взиманий в публичные фонды не всегда означает надлежащий механизм реализации предназначения фиска. Так, ввиду отсутствия соответствующих целевых бюджетных фондов платежи за загрязнение окружающей природной среды, поступая в бюджетную систему, обезличиваются, что не позволяет осуществить финансовое обеспечение расходов на восстановление окружающей природной среды в соответствии с требованиями экологического законодательства.

Изложенное диктует необходимость закрепления в отношении фискальных взиманий единого режима регулирования. Попытка определить единый режим регулирования фискальных взиманий была предпринята КС РФ в 2006 г. Так, в Постановлении от 28 февраля 2006 г. № 2-П КС РФ отметил, что правовое регулирование сборов, непоименованных в НК РФ, не должно выходить за рамки действия ст. 57 Конституции РФ и п. 3 ст. 17 НК РФ. Таким образом, допуская субсидиарное применение налогового законодательства, КС РФ попытался определить общие критерии регулирования отдельной категории фисков, выведенных за рамки налогового законодательства.

К положительным тенденциям в сфере правового регулирования фискальных взиманий в России относится попытка инкорпорации в НК РФ платежей, взимаемых за оказание услуг публично-правового характера, путем расширения перечня юридически значимых действий, за которые взимается государственная пошлина¹¹.

Однако с учетом отдельных положительных примеров, складывающихся в практике регулирования фискальных взиманий, в настоящий момент у законодателя отсутствуют четко выстроенная позиция по вопросу регулирования государственных доходов и концептуальный подход к его решению.

Ситуация в сфере регулирования государственных доходов, выражающаяся в хаотичном установлении фискальных взиманий, негативно сказывается и в сфере применения международных правил, что может спровоцировать серьезные споры на межгосударственном уровне. В условиях углубления интеграционных процессов в мировой экономике установленные национальным законодательством фискальные взимания должны соответствовать общепризнанным международным правилам. Однако, как показывает анализ национальных законодательств иностранных государств, действующих в рамках единого экономического пространства, а также актов международных судов и складывающейся в данном направлении правоприменительной практики, можно выделить случаи отступления от международных правил при установлении фискальных взиманий. Например, с момента формирования Таможенного

¹¹ С 1 января 2005 г. вступила в силу глава 25.3 НК РФ, в рамках которой определены элементы обложения по государственной пошлине.

союза ЕврАзЭС¹² Российской Федерацией были нарушены положения действующих международных договоров о свободной торговле и Таможенном союзе в рамках Евразийского экономического сообщества в связи с введением вывозных таможенных пошлин на нефтепродукты, вывозимые с территории Российской Федерации в Республику Беларусь¹³.

Примерами установления фискальных взиманий вразрез с международными правилами являются рентный налог, установленный на территории Республики Казахстан, утилизационный сбор и сбор за свободное воспроизведение фонограмм и аудиовизуальных произведений, установленные на территории Российской Федерации¹⁴.

Согласно международным правовым актам, регулирующим порядок осуществления взаимной торговли в рамках ЕврАзЭС, не допускается установление налогов и сборов, имеющих эквивалентное таможенным пошлинам действие¹⁵.

Однако несмотря на закрепление на международном уровне указанного принципа, проведенный сравнительно-правовой анализ позволяет сделать вывод, что в некоторых юрисдикциях с хозяйствующих субъектов при осуществлении экспортно-импортных операций помимо НДС и акцизов взимаются и иные платежи, правовая природа которых заслуживает дополнительного анализа. Например, НК Республики Казахстан уста-

¹² Договор о Таможенном союзе и Едином экономическом пространстве от 26 февраля 1999 г. ; Договор об учреждении Евразийского экономического сообщества от 10 октября 2000 г. ; Договор о создании единой таможенной территории и формировании Таможенного союза от 6 октября 2007 г.; Соглашение между Правительством Республики Беларусь и Правительством Российской Федерации о свободной торговле от 13 ноября 1992 г. ; Протокол о введении режима свободной торговли без изъятий и ограничений между Республикой Беларусь и Российской Федерацией от 6 января 1995 г. ; Соглашение о Таможенном союзе между Республикой Беларусь и Российской Федерацией от 6 января 1995 г. и иные международные договоры, заключенные в рамках ЕврАзЭС, участниками которых являются Республика Беларусь и Российская Федерация.

¹³ Определением экономического суда СНГ № 01-1-Е/2-10 дело по Заявлению Правительства Республики Беларусь к Правительству Российской Федерации о нарушении Российской Стороной положений действующих международных договоров о свободной торговле и Таможенном союзе в рамках Евразийского экономического сообщества в связи с введением вывозных таможенных пошлин на нефтепродукты, вывозимые с территории Российской Федерации в Республику Беларусь, прекращено, поскольку по договоренности сторон с 1 января 2011 г. пошлины, которые стали основанием для обращения в Суд, не взимаются.

¹⁴ Ранее НК Республики Беларусь был установлен сбор, взимаемый при ввозе на территорию Республики Беларусь озоноразрушающих веществ. Указанный платеж имел эквивалентное таможенным пошлинам действие, что противоречит правилам свободной торговли в рамках единого экономического пространства.

¹⁵ Договор о ТС и ЕЭП ; Соглашение о Таможенном союзе от 6 января 1995 г. между Российской Федерацией и Республикой Беларусь ; Соглашение о Таможенном союзе от 20 апреля 1995 г. между Российской Федерацией и Республикой Беларусь ; Соглашение о Таможенном союзе, заключенное между Правительством РФ, РБ, с одной стороны, и Правительством Республики Казахстан – с другой.

новлен рентный налог на экспорт, который взимается исходя из стоимости экспортируемой сырой нефти, газового конденсата, угля и рассчитывается в порядке, предусмотренном НК Республики Казахстан. Данный налог¹⁶ имеет исключительно фискальный характер, является условием вывоза товара и преследует цель, согласно которой основное назначение рентного налога состоит в формировании в Республике собственных условий по переработке сырой нефти. Иными словами, данный налог преследует цель экономической защиты внутреннего рынка Республики.

Поскольку одной из основных целей осуществления взаимной торговли в рамках ЕврАзЭС является устранение тарифных, нетарифных и иных препятствий в международном обмене товарами и услугами, «...рентный налог будет препятствовать выравниванию внутренних и внешних цен, что будет являться косвенным субсидированием казахских потребителей нефтепродуктов»¹⁷.

В Российской Федерации с 1 сентября 2012 г. введен утилизационный сбор, который согласно ст. 24.1 Федерального закона от 24 июня 1998 г. № 89-ФЗ «Об отходах производства и потребления» взимается в целях обеспечения экологической безопасности за каждое колесное транспортное средство, ввозимое в Российскую Федерацию или произведенное, изготовленное в Российской Федерации¹⁸. Фактически введение утилизационного сбора является альтернативным механизмом по отношению к прямым импортным пошлинам на транспортные средства иностранного производства в целях поддержки российского производителя. По мнению ЕС, введение утилизационного сбора на импортируемые автомобили нарушает правила ВТО¹⁹.

В международной практике возник вопрос о соответствии общепризнанным международным принципам и нормам установленных ГК РФ сборов за свободное воспроизведение фонограмм и аудиовизуальных произведений в личных целях, выплачиваемых импортерами и российскими производителями чистых носителей и техники с функцией аудиозаписи²⁰.

¹⁶ Статья 302 НК Республики Казахстан.

¹⁷ *Мадлей Н.* Правовая природа рентного налога на экспорт. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

¹⁸ Плательщиками утилизационного сбора в настоящей статье признаются лица, которые осуществляют ввоз транспортных средств в Российскую Федерацию; осуществляют производство, изготовление транспортных средств на территории Российской Федерации; приобрели транспортные средства на территории Российской Федерации у лиц, не уплачивающих утилизационного сбора. Порядок взимания утилизационного сбора, в том числе порядок его исчисления, уплаты и возврата уплаченных сумм этого сбора, а также размеры утилизационного сбора устанавливаются Правительством Российской Федерации (см.: Постановление правительства РФ от 30 августа 2012 г. № 870 «Об утилизационном сборе в отношении колесных транспортных средств»).

¹⁹ С Россией поздоровались в ВТО. URL: <http://www.kommersant.ru/doc/2076498>

²⁰ Постановление Правительства РФ от 14 октября 2010 г. № 829.

Так, власти Японии просят российское правительство пересмотреть систему взимания авторских вознаграждений с импортеров бытовой электроники – японских производителей, усматривая в этом дискриминационные положения в отношении иностранных компаний. Это обусловлено тем, что в действующей системе «отсутствуют юридическая обязанность заключения договора с Российским авторским обществом и наказание в случае неуплаты средств». В связи с этим ряд японских компаний не заключили договоры с Российским авторским обществом и отказываются выплачивать вознаграждение²¹.

Спорные вопросы в международной практике вызывают фиски, возникшие на основе деликта. Так, ЕСПЧ усмотрел нарушение Конвенции при изъятии властями Российской Федерации денежных средств в доход государства, не внесенных физическим лицом в таможенную декларацию. Суд указал следующее: поскольку денежные средства не являются полученными от преступной деятельности, конфискация, примененная властями Российской Федерации в качестве дополнительного наказания, была несоразмерной, так как возлагала на физическое лицо «индивидуальное чрезмерное бремя»²².

Подводя итог вышесказанному, следует отметить, что правовое регулирование государственных доходов имеет комплексный характер, что обусловлено трансформацией конструкций, предусмотренных отраслевыми законами, в финансово-правовую плоскость.

Сформулируем наши представления о природе финансового права как зарождающейся научной конфекции. Налоговые правовые конструкции – наиболее совершенная форма регулирования фискальных отношений, позволяющая обеспечить высокую степень защиты экономических интересов налогоплательщика. Без преувеличения можно сказать, что налоги помимо возложения имущественного бремени выполняют функцию защиты от чрезмерных запросов финансовых властей. Поэтому при возникновении той или иной экономической потребности или целесообразности введения новой фискальной обязанности налоговые конструкции должны служить базовым ориентиром для законодателя, а в дальнейшем – и для правоприменителя.

Представляется, что обществом далеко не познаны и не исчерпаны возможности, которыми ценны налоговые правовые конструкции. Последнее следовало бы шире использовать в тех областях и сферах коммерческой деятельности, которые характерны нормативностью исчисления и стабильностью временного исчисления платежей, таких как оплата жилищно-коммунальных услуг, страхование, алиментные обязательства, т.е. там, где правопорядок оставляет желать лучшего.

²¹ Япония расклевывает авторские права // Коммерсантъ. 2012. № 42(5073). 13 марта.

²² Дело «Исмаилов (Ismayilov) против Российской Федерации»: постановление Европейского суда по правам человека от 6 ноября 2008 г.

Предмет фискального регулирования не должен ограничиваться только сферой финансовых отношений юридических или физических лиц с органами государства. Как юридическое явление режим фиска приемлем в тех областях денежных отношений, где присутствуют императивное регулирование, высокая степень юридической мотивизации прав и обязанностей сторон, потребность в динамичном завершении соответствующих сделок.

Хотелось бы также рекомендовать законодателю воздержаться от маскировки налогов под те или иные «целевые», «социально значимые», «обязательные» платежи, формально не являющиеся налогами. Достаточно упомянуть ОСАГО, являющееся не чем иным, как имущественным налогом, одетым в овечью шкуру страхования гражданской ответственности собственников транспортных средств.

По нашему мнению, и в сфере научных исследований, и особенно в преподавании финансового права, монополия налогового права должна быть заменена на изучение сферы государственных доходов (она же – фискальное право) как универсального института, обеспечивающего комплексный подход ко всей гамме форм и способов правового регулирования имущественных отношений, складывающихся по принципу «снизу – вверх» между органами государства и плательщиками налогов, сборов и других фискальных обязательств.

Дальнейшее исследование государственных доходов как финансово-правовой категории позволит наиболее полно уяснить механизмы их формирования, администрирования и, как следствие, устранить возникающие в практике спорные вопросы о соотношении законодательных актов, регулирующих отношения по формированию доходов публичных фондов.

**СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ И ПРОБЛЕМЫ ПРАВОВОГО
РЕГУЛИРОВАНИЯ ДОХОДОВ МЕСТНЫХ БЮДЖЕТОВ В УКРАИНЕ**

**MODERN CONDITION AND PROBLEMS OF LEGAL REGULATION
OF LOCAL BUDGET INCOMES IN UKRAINE**

А. Монаенко

доктор юридических наук, доцент

Классический приватный университет (Украина)

В статье исследуются понятие местных бюджетов, особенности осуществления органами местного самоуправления финансовой деятельности, нормативно-правовое регулирование доходов местных бюджетов в Украине, анализируются современное состояние поступлений в местные бюджеты, межрегиональные различия в наполнении местных бюджетов Украины, уровень выполнения доходной части местных бюджетов, а также проблемы формирования доходов местных бюджетов.

The article is dedicated to the concept of local budgets, the features of realization by the local self-government organs of financial activity, legal regulation of profits to the local budgets in Ukraine, analyses the modern state of receivableness in local budgets, analyses interregional distinctions in filling of local budgets of Ukraine, level of implementation of profitable part of local budgets, and also problems of profits forming of local budgets.

2014. Выпуск 4

98

Местные бюджеты в Украине – это фонды денежных средств, которые формируются и расходуются органами местного самоуправления на территории соответствующей административно-территориальной единицы. Местные бюджеты являются весомой составляющей бюджетной системы страны. Их следует рассматривать как систему финансовых отношений, которые возникают между местными бюджетами и субъектами хозяйствования; местными бюджетами и населением этой территории; бюджетами разных уровней по поводу перераспределения денежных фондов; местными и государственным бюджетами.

Государство вмешивается в экономические процессы, устанавливая размеры и пропорции этих экономических категорий, но их сущность не становится императивной. Государству необходимы не просто средства, а фонды средств, которые позволят тратить их для бесперебойного функционирования.

Публичные денежные доходы до конечного их использования распределяются по денежным фондам. Формирование и использование таких фондов является существенной чертой финансов, отличающей их от других видов денежных отношений. Целевое назначение таких фондов – условие их эффективной мобилизации, распределения и использования.

Именно благодаря финансам государство и органы местного самоуправления могут контролировать весь ход распределительного процесса¹.

Конституция Украины закрепляет организационные, материальные, финансовые, экономические основы местного самоуправления. Так, согласно ч. 1 ст. 142 Конституции Украины, материальной и финансовой основами местного самоуправления являются движимое и недвижимое имущество, доходы местных бюджетов, другие средства, земля, природные ресурсы, которые находятся в собственности территориальных общин сел, поселков, городов, районов в городах, а также объекты их общей собственности, которые находятся в управлении районных и областных советов.

Органы местного самоуправления самостоятельно или с участием государства устанавливают порядок образования и использования централизованных и децентрализованных денежных фондов, которые создаются в результате аккумуляции (мобилизации) средств через систему налогообложения; через муниципальные кредиты; в результате контроля над расходованием средств; из добровольных взносов².

Органы местного самоуправления в результате своей деятельности поддерживают публичный финансовый интерес через утверждение местного бюджета, внесение изменений в него; утверждение отчета о выполнении соответствующего бюджета; установление местных налогов и сборов и размеров их ставок в рамках, определенных законодательством (согласно ст. 10 Налогового кодекса Украины от 2 декабря 2010 г. № 2755-VI местные советы обязательно устанавливают налог на недвижимое имущество, отличное от земельного участка, единый налог и сбор за проведение некоторых видов предпринимательской деятельности; местные советы в рамках полномочий решают вопросы относительно установления сбора за места для парковки транспортных средств, туристического сбора³); принятие решений относительно выпуска местных займов; принятие решений относительно предоставления (согласно действующему законодательству) льгот на местные налоги и сборы; установление для предприятий, учреждений и организаций, которые относятся к коммунальной собственности соответствующих территориальных общин, размера части прибыли, которая подлежит зачислению в местный бюджет. Поэтому органы местного самоуправления являются субъектами финансовой деятельности.

Согласно ст. 5 Бюджетного кодекса Украины от 8 июля 2010 г. № 2456-VI, бюджетная система состоит из государственного бюджета и местных бюджетов. Местными бюджетами является бюджет Автономной

¹ Фінансове право України : навчальний посібник для студ. вищ. навч. закл. / Л. К. Воронова, М. П. Кучерявенко, Н. Ю. Пришва [та ін.]. Київ, 2009. 395 с.

² Финансовое право : учебник / А. Б. Быля, О. Н. Горбунова, Е. Ю. Грачёва [и др.] ; отв. ред. Е. Ю. Грачёва, Г. П. Толстопятенко. 2-е изд., перераб. и доп. М., 2009. 528 с.

³ Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України (ВВР). 2011. № 13/14, 15/16, 17. Ст. 112.

Республики Крым, областные, районные бюджеты и бюджеты местного самоуправления. Бюджетами местного самоуправления являются бюджеты территориальных общин сел, их объединений, поселков, городов (в том числе районов в городах)⁴. Общее количество местных бюджетов в Украине составляет почти 12 тыс.

Ключевую роль в становлении системы самостоятельных местных бюджетов играют их доходы. Особенности формирования доходов местных бюджетов заключаются во внедрении Бюджетным кодексом Украины понятия корзины доходов местного самоуправления для бюджетов территориальных общин. Первая корзина доходов определяется как совокупность доходных источников, которые закреплены на постоянной основе за бюджетами местного самоуправления и учитываются в определении объемов, межбюджетных трансфертов. К доходам Второй корзины новым Бюджетным кодексом Украины для всех видов местных бюджетов также предусмотрен перечень налогов, сборов и обязательных платежей, которые не учитываются при определении объема межбюджетных трансфертов⁵.

Доходы местных бюджетов являются подсистемой государственных доходов и делятся соответственно звеньям бюджетной системы, в частности на доходы: бюджета Автономной Республики Крым; областных бюджетов; бюджетов городов Киев и Севастополь; районных бюджетов; бюджетов городов областного подчинения; бюджетов городов районного подчинения; бюджетов поселков, сел и их объединений⁶. Кроме того, доходы местных бюджетов являются публичными централизованными фондами финансовой системы государства.

Согласно ст. 9 Бюджетного кодекса Украины, доходы бюджета классифицируются по следующим разделам: 1) налоговые поступления; 2) неналоговые поступления; 3) доходы от операций с капиталом; 4) трансферты.

Налоговыми поступлениями признаются установленные законами Украины о налогообложении общегосударственные налоги и сборы (обязательные платежи) и местные налоги и сборы (обязательные платежи).

Согласно ст. 10 Налогового кодекса Украины, к местным налогам относятся: налог на недвижимое имущество, отличное от земельного участка; единый налог. К местным сборам относятся: сбор за проведение некоторых видов предпринимательской деятельности; сбор за места для парковки транспортных средств; туристический сбор.

Здесь следует указать, что местные бюджеты вследствие принятия Налогового кодекса Украины лишены таких весомых источников поступлений, как коммунальный налог, налог на рекламу и рыночный сбор, которые действовали в составе системы местных налогов и сборов согласно Закону Украины «О системе налогообложения», действовавшему до

⁴ Бюджетний кодекс України від 8 липня 2010 р. № 2456-VI // Офіційний вісник України. 2010. № 59. С. 9.

⁵ Там же.

⁶ См.: Василик О. Державні фінанси України : навчальний посібник. Київ, 1997. С. 145–383.

принятия Налогового кодекса Украины. Они составляли почти 90 % в структуре местных налогов и сборов местных бюджетов.

Местные налоги и сборы являются главным атрибутом местного самоуправления в развитых странах. Например, в США за счет местных налогов обеспечивается 65 % доходов местных бюджетов, во Франции – 60 %, в ФРГ – 45 %, в Великобритании – 36 %, в Японии – 33 %. В середине 1990-х гг. за счет местных налогов формировался 61 % коммунальных доходов в Швеции, 51 % – в Дании, 46 % – в Швейцарии, 43 % – в Норвегии⁷. В Украине удельный вес местных налогов и сборов в общем объеме доходной части местных бюджетов чуть превышает 1%.

Неналоговыми поступлениями признаются: 1) доходы от собственности и предпринимательской деятельности; 2) административные сборы и платежи, доходы от некоммерческой хозяйственной деятельности; 3) другие неналоговые поступления.

Трансферты – это средства, полученные от других органов государственной власти, органов власти Автономной Республики Крым, органов местного самоуправления, других государств или международных организаций на безвозмездной и невозвратной основе.

Одним из пробелов действующего Бюджетного кодекса Украины является то, что в нем не определено понятие доходов от операций с капиталом и не представлена их классификация. Следует указать, что в соответствии с принятой практикой к доходам от операций с капиталом относятся невозвратные доходы, которые могут вводиться законом о бюджете или решением соответствующего местного совета на ряде предприятий коммунальной формы собственности или коммунальных активов.

Доходами от операций с капиталом могут быть доходы от государственных некорпоратизированных, казенных предприятий, государственных объединений или предприятий коммунальной формы собственности; разница от превышения валовых доходов над расходами Национального банка Украины; разница от превышения валовых доходов над расходами государственных и коммунальных банков; доходы от продажи государственных или коммунальных активов, в том числе имущества, земли, нематериальных активов; доходы от продажи государственных запасов товаров; доходы от продажи оружия и других стратегических активов; доходы от реализации бесхозного имущества, имущества, которое перешло в собственность государства, и кладов; доходы от уплаты процентов по гарантийным договорам (соглашениям).

Согласно ст. 64 Бюджетного кодекса Украины к доходам, которые закрепляются за бюджетами местного самоуправления и учитываются при определении объема межбюджетных трансфертов, относятся:

1) налог на доходы физических лиц в частях, определенных ст. 65 Кодекса. Согласно ст. 65 Бюджетного кодекса Украины к доходам бюджета

⁷ См.: Демиденко С. В. Світовий досвід управління та фінансового планування регіонального розвитку. URL: www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vddfa/2009_2/Demidenko.pdf

города Киева зачисляются 50 % налога на доходы физических лиц, которые уплачиваются (перечисляются) в соответствии с Налоговым кодексом Украины на территории города Киева. К доходам бюджета города Севастополя зачисляются 100 % налога на доходы физических лиц, которые уплачиваются (перечисляются) в соответствии с Налоговым кодексом Украины на территории города Севастополя. К доходам бюджетов городов республиканского, Автономной Республики Крым и областного значения зачисляются 75 % налога на доходы физических лиц, которые уплачиваются (перечисляются) в соответствии с Налоговым кодексом Украины на территории этих городов. К доходам бюджетов сел, их объединений, поселков, городов районного значения зачисляются 25 % налога на доходы физических лиц, которые уплачиваются (перечисляются) в соответствии с Налоговым кодексом Украины на соответствующей территории;

2) 50 % сбора за специальное использование лесных ресурсов в части древесины, заготовленной в порядке рубок главного пользования, которые зачисляются в городские бюджеты городов Киева и Севастополя;

3) 50 % сбора за специальное использование воды (кроме сбора за специальное использование воды водных объектов местного значения), которые зачисляются в городские бюджеты городов Киева и Севастополя пользователями воды по месту ее забора;

4) 50 % платы за пользование недрами для добычи полезных ископаемых общегосударственного значения (кроме платы за пользование недрами в границах континентального шельфа и исключительной (морской) экономической зоны), которые зачисляются в городские бюджеты городов Киева и Севастополя;

5) плата за использование других естественных ресурсов, которая зачисляется в городские бюджеты городов Киева и Севастополя;

6) плата за лицензии на определенные виды хозяйственной деятельности и сертификаты, которые выдаются исполнительными органами соответствующих местных советов;

7) плата за лицензии и сертификаты, которая зачисляется в городские бюджеты городов Киева и Севастополя лицензиатами, которые осуществляют деятельность на территории городов Киева и Севастополя;

8) плата за лицензии на производство спирта этилового, коньячного и плодового, спирта этилового ректифицированного виноградного, спирта этилового ректифицированного плодового, спирта-сырца виноградного, спирта-сырца плодового, алкогольных напитков и табачных изделий, которая зачисляется в городские бюджеты городов Киева и Севастополя лицензиатами, которые осуществляют деятельность на территории городов Киева и Севастополя;

9) плата за лицензии на право экспорта, импорта и оптовой торговли спиртом этиловым, коньячным и плодовым, спиртом этиловым ректифицированным виноградным, спиртом этиловым ректифицированным плодовым, спиртом-сырцом виноградным, спиртом-сырцом плодовым, которая зачисляется в городские бюджеты городов Киева и Севастополя

лицензиатами, которые осуществляют деятельность на территории городов Киева и Севастополя;

10) плата за лицензии на право экспорта, импорта алкогольных напитков и табачных изделий, которая зачисляется в городские бюджеты городов Киева и Севастополя лицензиатами, которые осуществляют деятельность на территории городов Киева и Севастополя;

11) плата за государственную регистрацию (кроме регистрационного сбора за проведение государственной регистрации юридических лиц и физических лиц – предпринимателей), которая зачисляется в городские бюджеты городов Киева и Севастополя;

12) регистрационный сбор за проведение государственной регистрации юридических лиц и физических лиц – предпринимателей, который взимается исполнительными органами соответствующих местных советов;

13) плата за лицензии на право оптовой торговли алкогольными напитками и табачными изделиями, которая зачисляется в городские бюджеты городов Киева и Севастополя лицензиатами, которые осуществляют деятельность на территории городов Киева и Севастополя;

14) плата за лицензии на право розничной торговли алкогольными напитками и табачными изделиями, которая зачисляется в городские бюджеты городов Киева и Севастополя лицензиатами, которые осуществляют деятельность на территории городов Киева и Севастополя;

15) государственная пошлина в части, которая принадлежит соответствующим бюджетам.

Согласно ст. 66 Бюджетного кодекса Украины для обеспечения реализации общих социально-экономических и культурных программ Автономной Республики Крым, территориальных общин к доходам бюджета Автономной Республики Крым и областных бюджетов, которые учитываются при определении объема межбюджетных трансфертов, относятся:

1) 25 % налога на доходы физических лиц, которые уплачиваются (перечисляются) в соответствии с Налоговым кодексом Украины на соответствующей территории;

2) 50 % сбора за специальное использование лесных ресурсов в части древесины, заготовленной в порядке рубок главного пользования;

3) 50 % сбора за специальное использование воды (кроме сбора за специальное использование воды водных объектов местного значения), которые зачисляются в бюджет Автономной Республики Крым и областных бюджетов пользователями воды по месту ее забора;

4) 50 % платы за пользование недрами для добычи полезных ископаемых общегосударственного значения (кроме платы за пользование недрами в границах континентального шельфа и исключительной (морской) экономической зоны);

5) плата за использование других природных ресурсов;

6) акцизный налог на произведенные в Украине подакцизные товары (продукция) (кроме акцизного налога, который зачисляется в специальный фонд государственного бюджета согласно закону о Государственном

бюджете Украины), который уплачивается плательщиками, которые зарегистрированы в Автономной Республике Крым, – к доходам бюджета Автономной Республики Крым;

7) плата за лицензии на определенные виды хозяйственной деятельности и сертификаты, которые выдаются Советом министров Автономной Республики Крым и областными государственными администрациями;

8) плата за лицензии и сертификаты, которая зачисляется в бюджет Автономной Республики Крым и областных бюджетов лицензиатами по месту осуществления деятельности;

9) плата за лицензии на производство спирта этилового, коньячного и плодового, спирта этилового ректифицированного виноградного, спирта этилового ректифицированного плодового, спирта-сырца виноградного, спирта-сырца плодового, алкогольных напитков и табачных изделий, которая зачисляется в бюджет Автономной Республики Крым и областных бюджетов лицензиатами по месту осуществления деятельности;

10) плата за лицензии на право экспорта, импорта и оптовой торговли спиртом этиловым, коньячным и плодовым, спиртом этиловым ректифицированным виноградным, спиртом этиловым ректифицированным плодовым, спиртом-сырцом виноградным, спиртом-сырцом плодовым, которая зачисляется в бюджет Автономной Республики Крым и областных бюджетов лицензиатами по месту осуществления деятельности;

11) плата за лицензии на право экспорта, импорта алкогольных напитков и табачных изделий, которая зачисляется в бюджет Автономной Республики Крым и областных бюджетов лицензиатами по месту осуществления деятельности;

12) плата за государственную регистрацию (кроме регистрационного сбора за проведение государственной регистрации юридических лиц и физических лиц – предпринимателей);

13) плата за лицензии на право оптовой торговли алкогольными напитками и табачными изделиями, которая зачисляется в бюджет Автономной Республики Крым и областных бюджетов лицензиатами по месту осуществления деятельности;

14) плата за лицензии на право розничной торговли алкогольными напитками и табачными изделиями, которая зачисляется в бюджет Автономной Республики Крым и областных бюджетов лицензиатами по месту осуществления деятельности;

15) плата за предоставленные в аренду ставки, которые находятся в бассейнах рек общегосударственного значения.

Для обеспечения реализации общих социально-экономических и культурных программ территориальных общин к доходам районных бюджетов, которые учитываются при определении объема межбюджетных трансфертов, относятся:

1) 50 % налога на доходы физических лиц, которые уплачиваются (перечисляются) в соответствии с Налоговым кодексом Украины на территории сел, их объединений, поселков, городов районного значения;

2) плата за лицензии на определенные виды хозяйственной деятельности и сертификаты, которые выдаются районными государственными администрациями;

3) регистрационный сбор за проведение государственной регистрации юридических лиц и физических лиц – предпринимателей, который взимается соответствующими районными государственными администрациями.

Согласно ст. 69 Бюджетного кодекса Украины, регламентирующей доходы местных бюджетов, которые не учитываются при определении объема межбюджетных трансфертов, устанавливается следующее:

1. К доходам общего фонда местных бюджетов, которые не учитываются при определении объема межбюджетных трансфертов, относятся:

1) фиксированный налог, который зачисляется в местные бюджеты в порядке, определенном ст. 65 и 66 этого Кодекса для налога на доходы физических лиц;

2) налог на прибыль предприятий и финансовых учреждений коммунальной собственности.

Налог на прибыль предприятий и финансовых учреждений коммунальной собственности, основателем которых является Верховная Рада Автономной Республики Крым, областного, районного, городского, поселкового и сельского советов, зачисляется соответственно в бюджет Автономной Республики Крым, областных, районных, городских, поселковых и сельских бюджетов;

3) плата за пользование недрами для добычи полезных ископаемых местного значения; плата за пользование недрами в целях, не связанных с добычей полезных ископаемых; сбор за специальное использование воды водных объектов местного значения; сбор за специальное использование лесных ресурсов (кроме сбора за специальное использование лесных ресурсов в части древесины, заготовленной в порядке рубок главного пользования). Такие платежи зачисляются в бюджеты местного самоуправления по местонахождению (местоположению) соответствующих естественных ресурсов, а относительно водных объектов – по месту налоговой регистрации плательщика сбора;

4) плата за землю, которая зачисляется в бюджеты местного самоуправления;

7) местные налоги и сборы (кроме единого налога и налога на недвижимое имущество, отличное от земельного участка), которые зачисляются в бюджеты местного самоуправления, включая сбор за проведение некоторых видов предпринимательской деятельности (кроме сбора в части проведения торговой деятельности нефтепродуктами, сжиженным и сжатым газом на стационарных, малогабаритных и передвижных автозаправочных станциях, заправочных пунктах);

8) фиксированный сельскохозяйственный налог в части, которая зачисляется в бюджеты местного самоуправления;

9) часть чистой прибыли (дохода) коммунальных унитарных предприятий и их объединений, которая взимается в бюджет, в порядке, опре-

деленном Верховной Радой Автономной Республики Крым, соответствующими местными советами;

10) плата за размещение временно свободных средств местных бюджетов (кроме средств, полученных высшими и профессионально-техническими учебными заведениями от размещения на депозитах временно свободных бюджетных средств, полученных за предоставление платных услуг, если таким учреждениям законом предоставлено соответствующее право);

11) штрафные санкции за нарушение законодательства о патентовании;

12) административные штрафы, которые накладываются местными органами исполнительной власти и исполнительными органами местных советов или образованными ими в установленном порядке административными комиссиями;

13) штрафные санкции вследствие невыполнения заключенных распорядителем бюджетных средств договоров с субъектами хозяйствования на приобретение товаров, работ и услуг за счет средств местных бюджетов;

14) поступления от арендной платы за пользование имуществом комплексом и другим имуществом, которое находится в коммунальной собственности;

15) плата за предоставленные в аренду водные объекты местного значения;

16) концессионные платежи по объектам коммунальной собственности (кроме платежей, определенных п. 5 ч. 2 этой статьи);

17) средства, полученные от предоставления участниками процедуры закупок обеспечения их предложения конкурсных торгов, которые не подлежат возвращению этим участникам, в случаях, предусмотренных Законом Украины «Об осуществлении государственных закупок», в части осуществления закупок за счет средств местных бюджетов;

18) средства, полученные от участника – победителя процедуры закупки во время заключения договора о закупке как обеспечение выполнения настоящего договора, которые не подлежат возвращению участнику-победителю, в части осуществления закупок за счет средств местных бюджетов;

19) 80 % средств, полученных предприятиями, учреждениями и организациями, которые содержатся за счет местных бюджетов, за сданные в виде лома и отходов золото, платину, металлы платиновой группы, драгоценные камни, и 50 % средств, полученных этими предприятиями, учреждениями и организациями за сданное в виде лома и отходов серебро;

20) средства от реализации бесхозного имущества (в том числе такого, от которого отказался собственник или получатель), находок, наследственного имущества (в случае отсутствия наследников по завещанию и по закону, устранения их от права на наследование, непринятия ими наследства, а также отказа от его принятия), имущества, полученного территориальной общиной в порядке наследования или дарения, а так-

же валютных ценностей и денежных средств, собственники которых неизвестны;

21) другие доходы общего фонда местных бюджетов, которые определяются законом о Государственном бюджете Украины.

2. К поступлениям специального фонда местных бюджетов относятся:

1) поступления бюджета развития местных бюджетов, определенные в ч. 1 ст. 71 этого Кодекса. Согласно ч. 1 ст. 71 Бюджетного кодекса Украины поступления бюджета развития местных бюджетов включают: налог на недвижимое имущество, отличное от земельного участка, который зачисляется в бюджеты местного самоуправления; единый налог, который зачисляется в бюджеты местного самоуправления; дивиденды (доход), начисленные на акции (доли, пай) хозяйственных обществ, в уставных капиталах которых есть имущество Автономной Республики Крым, коммунальная собственность; плата за предоставление местных гарантий; средства долевого участия в развитии инфраструктуры населенного пункта, полученные согласно Закону Украины «О регулировании градостроительной деятельности»; средства от отчуждения имущества, которое принадлежит Автономной Республике Крым, и имущества, которое находится в коммунальной собственности, средства от продажи земельных участков несельскохозяйственного назначения или прав на них; 90 % средств от продажи земельных участков несельскохозяйственного назначения или прав на них, которые находятся в государственной собственности до размежевания земель государственной и коммунальной собственности (кроме земельных участков несельскохозяйственного назначения, которые находятся в государственной собственности, на которых расположены объекты, которые подлежат приватизации), при этом от продажи земельных участков, которые находятся на территории Автономной Республики Крым: 35 % – в бюджет Автономной Республики Крым, 55 % – в сельские, поселковые, городские бюджеты Автономной Республики Крым; капитальные трансферты (субвенции) из других бюджетов; средства от возвращения кредитов, предоставленных из соответствующего бюджета, и проценты, уплаченные за пользование ими; местные займы, осуществленные в порядке, определенном этим Кодексом и другими законами Украины; средства, которые передаются из другой части местного бюджета по решению Верховной Рады Автономной Республики Крым, соответствующего местного совета (относительно средств резервного фонда местного бюджета в части затрат бюджета развития – по решению Совета министров Автономной Республики Крым, местной государственной администрации, исполнительного органа соответствующего местного совета);

2) сбор за первую регистрацию транспортного средства, который зачисляется в размере: 30 % – в бюджет Автономной Республики Крым и областных бюджетов и 70 % – в бюджет города Симферополя и бюджетов городов – областных центров в случае регистрации транспортных средств на территории этих городов; 50 % – в бюджет Автономной Республики Крым и областных бюджетов и 50 % – в городские, поселковые и сель-

ские бюджеты в случае регистрации транспортных средств на соответствующей территории; 60 % – в бюджет города Киева и 40 % – в областной бюджет Киевской области в случае регистрации транспортных средств в городе Киеве; 100 % – в бюджет города Севастополя в случае регистрации транспортных средств в городе Севастополе;

2-1) субвенция из государственного бюджета местным бюджетам на строительство, реконструкцию, ремонт и содержание улиц и дорог коммунальной собственности в населенных пунктах;

3) сбор за проведение некоторых видов предпринимательской деятельности в части проведения торговой деятельности нефтепродуктами, сжиженным и сжатым газом на стационарных, малогабаритных и передвижных автозаправочных станциях, заправочных пунктах;

4) средства от возмещения потерь сельскохозяйственного и лесохозяйственного производства, которые зачисляются в размере: 100 % – в бюджеты городов Киева и Севастополя, 25 % – в бюджет Автономной Республики Крым и областные бюджеты, 75 % – в бюджеты городов республиканского Автономной Республики Крым и областного значения, 15 % – в районные бюджеты, 60 % – в бюджеты городов районного значения, поселков и сел;

5) концессионные платежи по объектам коммунальной собственности (которые имеют целевое направление согласно закону);

7) 70 % денежных взысканий за вред, причиненный нарушением законодательства об охране окружающей естественной среды вследствие хозяйственной и другой деятельности, в том числе: в сельские, поселковые, городские бюджеты – 50 %, в областные бюджеты и бюджет Автономной Республики Крым – 20 %, в бюджеты городов Киева и Севастополя – 70 %;

8) отчисление 10 % стоимости питьевой воды субъектами предпринимательской деятельности, которые осуществляют реализацию питьевой воды через системы централизованного водоснабжения с отклонением от соответствующих стандартов, которые зачисляются в бюджеты городов, поселков и сел;

9) собственные поступления бюджетных учреждений, которые содержатся за счет соответствующего местного бюджета;

10) 70 % сбора за загрязнение окружающей естественной среды (кроме сбора, который взимается за образование радиоактивных отходов (включая уже накопленные) и временное сохранение радиоактивных отходов их производителями), в том числе: в сельские, поселковые, городские бюджеты – 50 %, областные бюджеты и бюджет Автономной Республики Крым – 20 %, в бюджеты городов Киева и Севастополя – 70 %;

11) целевые и добровольные взносы предприятий, учреждений, организаций и граждан в республиканский Автономной Республики Крым и местные фонды охраны окружающей естественной среды;

12) поступления в целевые фонды, образованные Верховной Радой Автономной Республики Крым и местными советами;

13) возвраты кредитов, предоставленных из местных бюджетов индивидуальным сельским застройщикам;

14) возвраты кредитов, предоставленных из местных бюджетов молодым семьям и одиноким молодым гражданам на строительство (реконструкцию) и приобретение жилья, а также пеня и проценты за пользование ими;

15) другие поступления, определенные Законом о Государственном бюджете Украины.

Вызывают беспокойство п. 21 ч. 1 и п. 15 ч. 2 ст. 69 Бюджетного кодекса Украины, в соответствии с которыми общий и специальный фонды местных бюджетов могут иметь другие поступления, которые определяются ежегодно Законом о Государственном бюджете Украины. Ведь главной функцией кодификации является изменение содержания правового регулирования, придание ему комплексного системного характера. Важная особенность кодификации заключается в том, чтобы она обеспечила выполнение в правовой системе упорядочения действующего законодательства и качественно его усовершенствовала. Главная цель кодификации – систематизированность законодательства, устранение пробелов, которые нарушают системность кодифицированного нормативно-правового акта. Исходя из этого, приведенные выше пункты ст. 69 Бюджетного кодекса Украины дают возможность законодателю ежегодно дополнительно предусмотреть в Законе о Государственном бюджете Украины разные поступления в общий и специальный фонды местных бюджетов, которые нарушают принцип полноты кодификации. В данной ситуации неполнота кодификации не позволит достичь основной цели процесса кодификации, поскольку систематизированное законодательство остается бессистемным. Если субъекты правоотношений будут вынуждены хотя бы часть нормативных предписаний искать в других нормативно-правовых актах, то правовое влияние сохраняет дезорганизованный характер.

Анализируя современное состояние поступлений в местные бюджеты, следует отметить, что в Украине наблюдаются значительные межрегиональные отличия налоговых поступлений из расчета на одного жителя: максимальный и минимальный показатели отличаются более чем в четыре раза. Максимальный уровень налоговых поступлений на душу населения в 2008 г. составлял 201,8 % от среднего по Украине в Одесской области, а минимальный – 48,4 % от среднего по Украине в Тернопольской области. В Киевской области этот показатель в 2008 г. составлял 100,4 %, в Автономной Республике Крым – 101,5 %. За последние пять лет максимальный уровень налоговых поступлений наблюдался в Полтавской области (выше в два раза, чем в среднем по областям Украины), минимальный – в Тернопольской области (менее 50 % от среднего уровня). В 2007–2009 гг. постоянно в 8–9 областях Украины уровень нало-

говых поступлений на одного жителя отставал от среднего по областям Украины более чем на треть⁸.

Местные бюджеты Украины постоянно недополучают субвенции и дотации. Кроме того, действующий механизм предоставления отдельных субвенций не обеспечивает обоснованное определение потребности в средствах и своевременное их перечисление. Возрастание объемов межбюджетных трансфертов в общей сумме доходов местных бюджетов свидетельствует о том, что выполнение местных бюджетов происходит по условиям увеличения их зависимости от средства государственного бюджета Украины, которая не способствует заинтересованности органов местного самоуправления в увеличении собственной доходной базы.

Так, общий объем предоставленных из государственного бюджета трансфертов местным бюджетам увеличился в 2010 г., по сравнению с 2009 г., на 15 млрд 460,7 млн грн, или на 25,1 %, а удельный вес трансфертов в доходах местных бюджетов достиг 49,1 %, или вырос на 2,4 %⁹, что противоречит Концепции реформирования местных бюджетов, утвержденной распоряжением Кабинета министров Украины от 23 мая 2007 г. № 308-р, целями которой являются укрепление финансовой основы местного самоуправления, усиление влияния системы формирования местных бюджетов на социально-экономическое развитие и улучшение благосостояния граждан Украины.

Наибольшие суммы межбюджетных трансфертов распределены местным бюджетам Автономной Республики Крым (542,4 млн грн), Одесской (474,6 млн грн), Запорожской (327,1 млн грн), Луганской (247,1 млн грн) и Донецкой областей (270,7 млн грн). В 10–25 раз меньше межбюджетных трансфертов распределено местным бюджетам Житомирской – 29,3 млн грн, Закарпатской – 20,7 млн грн, Кировоградской – 19,3 млн грн, Николаевской – 22,9 млн грн и Тернопольской – 21,1 млн грн областей, экономический потенциал которых значительно ниже. Такой подход при распределении отдельных трансфертов привел к увеличению диспропорций в социально-экономическом развитии регионов¹⁰.

Органы местного самоуправления имеют значительные трудности с выполнением местных бюджетов сразу после начала бюджетного года. Дело в том, что из-за институциональных особенностей формирования и использования бюджетных средств существует постоянная угроза недофинансирования не только бюджета развития, но и защищенных статей местного бюджета. В ходе выполнения местных бюджетов возникают временные кассовые разрывы, которые необходимо обязательно покрывать.

⁸ Бюлетень фінансово-податкового законодавства та практики його застосування // Офіційні матеріали Державної податкової служби України. 2010. № 1 (4).

⁹ См.: Стефанюк І. Б. Взаємовідносини державного і місцевих бюджетів України у 2010 р. // Регіональна економіка. 2011. № 2. С. 103–115.

¹⁰ См.: Там же.

Утвержденный приказом Министерством финансов Украины от 22 января 2007 г. № 30 Порядок перераспределения объемов средств между субвенциями из государственного бюджета местным бюджетам и местными бюджетами в рамках общего объема соответствующих субвенций не содержит четких критериев формирования перечней объектов и планирования объемов направленных им средств субвенций, вследствие чего можно наблюдать внесение изменений и дополнений к подзаконным актам Украины, финансирование осуществляется не на постоянной основе, значительные объемы неиспользованных бюджетных средств возвращаются в государственный бюджет. Формула распределения объема межбюджетных трансфертов не учитывает всех специфических условий хозяйствования каждой административно-территориальной единицы в Украине.

Довольно высокий уровень выполнения доходной части местных бюджетов наблюдается в Донецкой (104 %), Полтавской (103,4 %), Николаевской (102,5 %), Ровенской и Сумской (по 102 %) областях. Хуже всего выполнен план по доходам в г. Киеве (на 76,1 % к годовым объемам), Львовской и Одесской (по 93 %) областях¹¹. Проблемными доходами местных бюджетов в региональном разрезе являются доходы от собственности и предпринимательской деятельности, доходы от операций с капиталом, налог на прибыль с предприятий коммунальной собственности, налог с доходов физических лиц, плата за землю.

Первые месяцы нового года в процессе выполнения местных бюджетов характеризуются спадом деловой активности в I квартале текущего года по сравнению с IV кварталом минувшего, возрастанием расходов местных бюджетов по оплате коммунальных услуг и энергоносителей, неравномерным поступлением в соответствующий местный бюджет отдельных доходов (например, платы за землю). Местные бюджеты в I квартале года выполняются в условиях снижения поступлений и повышения расходов.

Одной из основных проблем формирования доходов местных бюджетов является то, что основная часть денежных фондов, которые имеют в своем распоряжении органы местного самоуправления (практически 86 %), формируется на центральном уровне. Одновременно уменьшается удельный вес собственных доходов местных бюджетов. Среди доходов, которые формируются на центральном уровне и закреплены за местными бюджетами, основным бюджетобразующим налогом для местных бюджетов остается налог с доходов физических лиц (удельный вес более чем 86 %).

Следует отметить, что чрезмерная централизация бюджетных средств, неурегулированность порядка их эффективного распределения, низкая эффективность управления межбюджетными трансфертами сдерживают развитие органов местного самоуправления, не обеспечивают предостав-

¹¹ Там же.

ления населению административно-территориальной единицы качественных социальных услуг.

Доходы общего фонда местных бюджетов, формирование которых осуществляется на местном уровне, в общей структуре доходов местных бюджетов занимают лишь 5,5 %. Остальные доходы, которые формируются на местном уровне, составляют доходы специального фонда (8,8 %). Среди собственных доходов местных бюджетов самым значительным по объему (свыше 38 % от общего объема) является плата за землю¹².

В силу тенизации реального сектора экономики невозможно контролировать собственные доходы граждан, предпринимательскую деятельность субъектов хозяйствования в сфере малого и среднего бизнеса. Особую актуальность приобретает контроль за туристической деятельностью субъектов хозяйствования, что влечет за собой уменьшение поступлений от туристического сбора в соответствующий местный бюджет. Кроме того, на законодательном уровне не установлена методика удержания туристического сбора на соответствующей территории определенной административно-территориальной единицы, что делает невозможным полный финансовый контроль за взиманием этого платежа в соответствующий местный бюджет.

Тем не менее Бюджетный кодекс Украины в новой редакции имеет и положительные аспекты: в частности, он создает условия для дальнейшего укрепления бюджета развития местных бюджетов путем расширения перечня источников его формирования; более точно определяет состав доходов, которые закрепляются за бюджетами местного самоуправления.

¹² См.: Стефанюк І. Б. Указ. соч. С. 103–115.

INCOME OF THE STATE BUDGET RECEIVED FROM THE
EUROPEAN UNION AND PRINCIPLES OF ITS USE IN FINANCING
POLISH REGIONAL POLICY

ДОХОДЫ ГОСУДАРСТВЕННОГО БЮДЖЕТА,
ПОЛУЧЕННЫЕ ОТ ЕВРОПЕЙСКОГО СОЮЗА,
И ПРИНЦИПЫ ИХ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ДЛЯ ФИНАНСИРОВАНИЯ
ПОЛЬСКОЙ РЕГИОНАЛЬНОЙ ПОЛИТИКИ

W. Miemiec

Dr hab, Prof.

University Wrocław

The paper discusses notion of regional policy and EU principles of administering financial assistance, institutions responsible for the implementation of the regional policy in Poland, notion of EU means, principles of executing expenditures from the EU means budget and consequences if inappropriate use of the EU means.

Рассматривается понятие региональной политики и принципы Европейского союза, касающиеся оказания финансовой помощи, институты, ответственные за осуществление региональной политики в Польше, понятие средств и бюджета Европейского союза, принципы осуществления расходов, а также последствия нецелевого использования его средств.

1. Notion of regional policy and EU principles of administering financial assistance

The notion of regional policy encountered in numerous European Union documents has not been defined in any official act of the EU law. It is frequently used interchangeably with the notions of «cohesion policy» and «structural policy». With time their meaning has changed and the literature tends to identify «regional policy» with «cohesion and structural policy»¹.

Attempts were made to define regional policy according to how it is phrased in the declarations of the EU bodies. The European Commission defined regional policy as «a conscious and intentional activity of public authority central bodies aiming at regulating interregional proportions of development». Regional policy was associated with cohesion policy, the latter being interpreted as aiming at reaching the stage where disparities in economic and social welfare between regions in the European Union would become politically and socially acceptable².

113

¹ K. A. Wojtaszczyk (red.), Fundusze strukturalne i polityka regionalna Unii Europejskiej, Warszawa 2005, p. 33.

² K. Kokocińska, Polityka regionalna w Polsce i Unii Europejskiej, Poznań 2009, p. 15.

At present the meaning of the discussed notions differs from the original one, which results from the fact that in the previous decades the policies were implemented independently of each other and were concerned with different spheres of activity. Cohesion policy involves allocation of resources which will enhance a balanced social and economic development. The following aspects of the policy's aims are assessed³:

- economic (assessed by GNP per capita);
- social (assessed by unemployment rate);
- territorial (assessed by time which must be spent to reach administrative and economic centres essential for implementing the denizens' interests).

Legal foundations for the functioning of European regional policy are constituted by consolidated principles of the Treaty on European Union and the Treaty on the Functioning of the European Union⁴. Title XVIII of the Treaty on the Functioning of the European Union entitled «Economic, social and territorial cohesion» includes art. 174 which determines the foundations of EU regional policy. It states, among others, that the European Union «shall develop and pursue its actions leading to the strengthening of its economic, social and territorial cohesion. In particular, the Union shall aim at reducing disparities between the levels of development of the various regions and the backwardness of the least favoured regions». The instruments for undertaking these actions are primarily structural funds (the European Regional Development Fund and the European Social Fund), the Cohesion Fund, the European Fisheries Fund and the funds serving the purpose of implementing agricultural policy (the European Agricultural Guidance and Guarantee Fund «Guarantee Section», the European Agricultural Guarantee Fund, the European Agricultural Fund for Rural Development). They facilitate implementation of the three main aims set by the EU for 2007–2013⁵:

- 1) convergence – supporting the economically backward regions by creating conditions for fast economic development;
- 2) regional competitiveness and employment – increasing competitiveness and attractiveness of regions and increasing employment;
- 3) European territorial cooperation – enhancing cross-border cooperation through common initiatives at the local and regional levels.

An essential role in attaining these objectives is played by the regulations of the European Parliament and Council. The most important in the package of the binding relevant regulations is the Council regulation (EC) no 1083/2006 of 11 July 2006 laying down general provisions on the European Regional Development Fund, the European Social Fund and the Cohesion Fund, and repealing regulation (EC) no 1260/1999⁶.

³ E. Kornberger-Sokołowska, *Finanse jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2012, p. 124.

⁴ Official Journal of the European Union C 326 of 26 October 2012, p. 13 and 47.

⁵ J. Kundera, *Fundusze strukturalne dla Polski i ich efekty ekonomiczne* [in:] W. Miemieć (ed.), *Europejskie bezzwrotne źródła finansowania polityki regionalnej w Polsce. Aspekty prawnofinansowe*, Wrocław 2012, p. 39.

⁶ Official Journal of the European Union L 210 of 31 July 2006, p. 25 with subsequent amendments.

In accordance with the regulation quoted above the EU Council resolved Community strategic guidelines (CSG) regulating the issues involved in the cohesion, regional, economic and territorial policies, and determining the guidelines for the intervention of funds in 2007–2013⁷. On the basis of the CGS and point 37 of the preamble of the regulation (EC) no 1083/2006 each member state – a beneficiary of the assistance funds – was obligated to prepare a document on its development strategy. In Poland this is the National Strategic Reference Framework (NSRF), now called the National Cohesion Strategy (NCS)⁸.

In the Polish context development policy is defined in art. 2 of the *Act on the Principles of Conducting Development Policy* as the set of mutually connected actions undertaken and implemented to ensure sustainable development of the state, social, economic, regional and spatial cohesion, enhancing economic competitiveness and employment on the national, regional or local scale⁹. The definition clearly states that the aims of development policy are tightly connected with regional policy.

The principles regulating the granting of financial assistance within the framework of regional policy were determined in regulation (EC) no 1083/2006. The determined catalogue does not comprise all the binding principles as some of them are rooted in primary law, while others are regulated by the principles of secondary law¹⁰. According to the criterion of the scope of regulation, the following types of principles are distinguished:

- general principles;
- detailed principles;
- horizontal principles¹¹.

The most important **general** principles include:

– principle of subsidiarity – art 5, point 1 TEU, which states that all actions should be undertaken at the possibly lowest level which is capable of attaining the relevant objectives within a region or a member state. The EU institutions may act only if the objectives can not be sufficiently achieved

⁷ Council decision 2006/702/EC of 6 October 2006 on the Community strategic guidelines on cohesion (Official Journal of the European Union L 291 of 21 October 2006, p. 11).

⁸ In Poland the NCS was originally adopted under the name of the National Strategic Reference Framework (NSRF), which was changed by the Act of 7 November 2008 on the change of selected acts following the implementation of structural funds and the Cohesion Fund (Dz. U. № 216, pos. 1370) into the National Cohesion Strategy.

⁹ Act of 6 December 2006 on Principles of Conducting Development Policy (consolidated text: Dz. U. of 2009 № 84, pos. 712 with subsequent amendments), further on referred to as A.p.c.d.p.

¹⁰ J. Furtak, Fundusze strukturalne i Fundusz Spójności jako instrumenty wspólnotowej polityki regionalnej [in:] Z. Bajko, B. Jóźwik (ed.), Fundusze strukturalne i Fundusz Spójności w Polsce na lata 2007–2013, Lublin 2008, p. 28.

¹¹ W. Miemiec, Zasady pozyskiwania i wykorzystania bezzwrotnych środków zagranicznych [in:] E. Ruśkowski (ed.), System prawa finansowego, vol. II. Prawo ..., p. 357.

by regions or member states alone (art. 5 point 3 TEU). According to this interpretation the EU plays a subsidiary role;

- principle of additionality, which states that EU funds should only complement financial means of individual member states and not replace them. EU actions should not supplant and replace actions at national and regional levels but complement and reinforce them;

- principle of concentration, which consists in limiting support from EU means solely to the actions of fundamental significance for social and economic cohesion of the Union, i.e. supporting the regions in the most desperate situation. For the funds to be effective, they should not be dispersed but focused on a limited number of precisely determined objectives.

Detailed principles include: principle of complementarity, principle of cohesion of fund assistance with EU priorities; principle of conformity of financial operations with the provisions of the treaty and agreements concluded on its basis; principle of supervision and monitoring of the use of means in accordance with their objectives; principle of partnership, which requires cooperation between the European Commission and relevant public authorities of a given state at the national, regional and local levels and principle of programming, i.e. a multi-year perspective of attaining objectives in several stages.

Numerous horizontal principles include the following which may be considered specific for the development policy: principle of sustainable development to guarantee the possibility of satisfying basic needs of communities or citizens of the current and future generations; principle of financial supervision, consisting in monitoring whether the beneficiaries implement projects in accordance with the agreement on co-financing the projects, legal regulations and the guidelines of the managing, intermediary or implementing bodies and the principle of evaluation, i.e. consistent evaluation of the projects, ways of its implementation and attainment of the adopted objectives.

2. Institutions responsible for the implementation of regional policy in Poland

116

Regional policy in Poland is implemented on the basis of the adopted development strategy. In its current financial perspective it is the «National Development Strategy 2007 – 2015»¹². At the national level the Council of Ministers is responsible for the implementation of the development policy, while on the provincial level – the self-government of the province. At the local level the bodies responsible for its implementation are the district and commune self-governments.

The *Act on the Principles of Conducting the Development Policy* (APCDP) designates the minister competent in the matters of regional development as

¹² Ministerstwo Rozwoju Regionalnego, Strategia Rozwoju Kraju 2007–2015. URL: http://www.mrr.gov.pl/rozwój_regionalny/poziom_krajowy/strategia_rozwoju_kraju_2007_2015

occupying the central position in the system of implementing the development strategies co-financed by the central budget or foreign means dedicated to development. The minister is competent to propose the allocation of the means from the state budget and from foreign sources, he or she may cooperate in elaboration of regional operational programmes and monitors and supervises their implementation.

In accordance with art. 59 of the regulation (EC) no 1083/2006, Member States are obliged to nominate one managing, one certifying and one auditing institution for each operational programme. A member state may nominate one or several intermediary institutions to implement all or some of the tasks of the managing or certifying institution. The managing, certifying or auditing institution may perform their functions for several programmes in a given country, while no more than one institution may be appointed for one programme.

Managing institution – in accordance with art. 5, point 2 APCDP the following are responsible for elaboration and implementation of a given operational programme: a competent minister, the minister competent in the matters of regional development or, in the case of a regional operational programme, the administration of the province.

Certifying institution is an organisational body appointed by the minister competent in the matters of regional development. It is responsible for certification of expenditure from the EU means and remains independent from managing institutions¹³.

Auditing institution of the operational programme is responsible for the verification of the effective action of the management system and the supervision of the operational programme¹⁴.

Intermediary institution – in accordance with art. 5, point 3 APCDP it is a public administration body or another body of public finance sector entrusted by the managing institution with part of the tasks involved in the implementation of the operational programme¹⁵.

A facultative intermediary institution of the 2nd degree, i.e. **implementing institution**, is – in accordance with art. 5 point 4 APCDP – a public or private subject who within an operational programme implements tasks directly affecting the beneficiary on the basis of an agreement or contract¹⁶.

¹³ Its tasks include elaborating certified declarations and proposal for payment and submitting them to the Commission. It certifies that the declared expenditure is correct, results from credible accounting systems and is based on verifiable complementary documentation.

¹⁴ Its duties include auditing selected operations and submitting annual reports to the European Commission till 31 December every year. The reports include information on any shortcomings found in the programme's management and supervision systems.

¹⁵ The scope of entrusted competences is determined for each programme on individual basis. A catalogue of exemplary, typical tasks usually entrusted to the intermediary institution is enumerated in art. 27 para. 1 APCDP

¹⁶ Its competences are similar to those of the intermediary institution.

Monitoring institution is a committee set up for each operational programme by a Member State in agreement with the managing institution. It evaluates the effectiveness of implementation of the operational programme.

3. Notion of the EU means

Non-repayable EU means are the financial means granted to Poland for financing regional programmes and projects. The means come from concrete sources, other than the remaining revenue of the state budget. The scale and principles of financial support of Polish economy by the European Union have changed. After Poland joined the EU the possibilities of utilising financial support from abroad have significantly increased.

The notion of the EU means is defined in the *Act on Public Finances (APF)* in art. 2 point 5¹⁷. The legislator included the following EU means in this category: the means from structural funds, from the Cohesion Fund and the European Fisheries Fund, but excluded the means from the European Territorial Cooperation and the means from the European Neighbourhood and Partnership Instrument. Non-repayable means from the assistance granted by some EFTS countries are also qualified as the EU means, i.e. the Norwegian Financial Mechanism 2009–2014, the European Economic Area Financial Mechanism 2009–2014 and the Swiss-Polish Cooperation Programme¹⁸. The statutory notion of the EU means also comprises the means for implementing the Common Agricultural Policy¹⁹.

The list determined in the Act is by no means comprehensive, as «other means», whose criteria of identification are not stipulated, are also defined as the EU means²⁰. Article 5 APF includes authorisation for the Council of Ministers to determine, pursuant to an ordinance, which public means will not be defined as «other means»²¹. Further discussion will focus solely on the means from the EU funds, which after monetary conversion constitute the income of the EU means budget – a separate section of the state budget.

4. EU means budget

The status of non-repayable EU financial means changed over the years, the most important of which is the EU means budget created on

¹⁷ Act of 27 August 2009 on Public Finances, Dz. U. № 157, pos. 1240 with subsequent amendments, further on referred to as APF

¹⁸ The means from this category, planned in the instruments of the previous financial perspective (2004 – 2009), are not treated as the EU means.

¹⁹ Within the framework of the three funds: the European Agricultural Guidance and Guarantee Fund «Guarantee Section», the European Agricultural Guarantee Fund, the European Agricultural Fund for Rural Development.

²⁰ Z. Ofiarski, Środki publiczne, nadwyżka i deficyt sektora finansów publicznych [in:] M. Karlikowska, W. Miemiec, Z. Ofiarski, K. Sawicka, Ustawa o finansach publicznych..., p. 27.

²¹ The Council of Ministers issued the ordinance of 23 July 2010 listing public means not included as the means defined by art. 5 para. 3 point 6 APF (Dz. U. № 138, pos. 928).

the basis of the currently binding *Act on Public Finances*. It is the part of non-repayable EU means granted to Poland, separated within the state budget and dedicated to financing the statutorily determined projects and programmes. Issues connected with acquisition and appropriate use of finances acquired abroad as well as the issues connected with creating and implementing the EU means budget are very complicated, primarily because they are regulated by numerous legal acts of different legal status. In the *Act on Public Finances* itself the regulations determining the EU means budget and its implementation are dispersed and quoted in different places²².

In accordance with art. 117 APF the EU means budget is an annual plan of income and refundable expenditure dedicated to the implementation of programmes financed with the contribution of the EU means. The non-repayable EU means quoted in art. 5 para. 1 point 2 and 3 APF constitute public means, i.e. they come from concrete sources, other than the remaining income of the state budget. The EU means budget expenditure includes only the expenditure subject to refund which is dedicated solely to the implementation of programmes financed with the contribution of the non-repayable EU means. This expenditure may be dedicated solely to the objectives determined by an international agreement, separate provisions or the donor's declaration (art. 204 APF). Its objectives are thus precisely determined, while the procedure of expenditure is determined by relevant international agreements or other binding procedures (art. 184 para. 1 APF). This determines a special legal character of the EU means budget and imposes a special legal regime on the expenditure of such means.

5. Principles of executing expenditure from the EU means budget

The EU means from foreign sources are kept in separate bank accounts denominated in euro and managed by the Minister of Finance. After monetary conversion the means are transferred as the income of the EU means budget in accordance with the decision of the Minister of Finance.

In accordance with art. 184 para. APF procedures determining the principles governing expenditure from this budget are determined by international agreements concluded by Poland or they result from the premises of the law determined by the EU bodies. They are also determined by the national legislation²³.

²² The following may constitute an example: regulations from section III «Multi-year Financial Plan of the State and the budgetary act» chapter 2 «Budgetary act» (art. 117–121), chapter 6 «Implementation of EU means budget» (art. 184–195); section IV «Non-repayable EU means and other means from foreign sources» (art. 201–210). For more detailed discussion cf W. Miemiec (ed.), *Europejskie bezzwrotne źródła...*, p. 157 ff.

²³ W. Miemiec, *Sankcje z tytułu niewłaściwego pobierania i wykorzystania środków przeznaczonych na finansowanie programów z udziałem bezzwrotnych środków europejskich* [in:] A. Pomorska, P. Smoleń, J. Stelmasiak, A. Gorgol (ed.), *Prawo finansowe w warunkach członkostwa Polski w Unii Europejskiej*, Lublin 2011, p. 293 ff.

Art. 185 APF stipulates that expenditure from the EU means budget must be described in detail, i.e. defined in terms of parts, sections, chapters and paragraphs of expenditure classification. The manner of classification of expenditure has a decisive influence on the classification of the means received by the beneficiary. Symbols of individual classification divisions result from the ordinance of the Minister of Finance of 2 March 2010 on detailed classification of income, expenditure, revenues and expenses and means from foreign sources²⁴.

Art. 186 APF determines a closed catalogue of ways of executing expenditure dedicated to the implementation of programmes and projects financed with the contribution of the discussed means. They may be used solely in five enumeratively determined situations, i.e.:

- 1) implementation of projects by budgetary bodies;
- 2) payments within the framework of programs financed with the contribution of the EU means;
- 3) dedicated donations for the beneficiaries;
- 4) implementation of projects financed within the framework of the Transitory Means Programme;
- 5) implementation of the Common Agricultural Policy in accordance with separate legal acts.

It is also required that general principles of executing public expenditure determined by art. 44 para. 2 and 3 are observed as well as the premises of the state law and substantive law (especially the regulations of the public procurement law and tax law). The expenditure should be executed appropriately and economically, observing the principle of generating maximum effects from given expenditure, with optimal selection of methods and means serving the purpose of attaining the adopted objectives, in the manner enabling prompt achievement of objectives, to the extent and within time resulting from the obligations undertaken earlier.

Special requirements concern the expenditure executed for delivery of goods and services and construction work implemented within the framework of projects implemented with the contribution of non-repayable EU means (art. 44 para. 4 APF). The beneficiary's duty consists in the appropriate observation of EU and national regulations concerning public procurement contracts.

Appropriate use of the EU means budget also depends on the regulations determining the mechanism of their flow (art. 188–193 APF); therefore, these regulations deserve more detailed discussion.

After completing projects and bearing the expenses, the beneficiary presents those which constitute qualified expense in the application for payment or advance payment. The application must be verified by the intermediary or managing institution with which the beneficiary concluded the contract for funding. After verification the institution issues the payment order and presents it to the Bank Gospodarstwa Krajowego. The order

²⁴ Dz. U. № 38, pos. 207 with subsequent amendments.

constitutes the basis for payment for the beneficiary and the bank acts as a cashier executing the payment. The administrator of financial means may authorise in writing the institution with which the beneficiary concluded the contract for funding the project to grant an agreement for executing the payment. If the project is implemented by the managing institution or the intermediary institution under the supervision of or authorised by the provincial authorities, payment orders are issued by the provincial authorities. Regulations of the *Act on Public Finances* provide for a possibility of issuing an order of advance payment. Thus, the institution with which the beneficiary concluded the contract for funding the project may issue an order of executing advanced payment for the beneficiary before the latter submits the application for payment. If the beneficiary fails to meet the deadline for submitting the application, interest is calculated on the means transferred as advance and left to be settled in the same capacity as for tax arrears calculated from the day of transferring the means to the day of submitting the application for payment²⁵. The conditions and manner of granting and settling advance payments as well as deadlines for submitting applications for payment are to be determined by the minister competent in the matters of regional development in agreement with the Minister of Finance²⁶.

The regulations of the Act also provide for the possibility of incurring liabilities by the entities implementing the programmes financed with the contribution of the EU means. According to art. 193 APF the entities may incur liabilities amounting up to the joint sum of expenditure for the complete programme, taking into consideration multi-year limits of liabilities and expenditure in consecutive years of implementing programmes financed with the contribution of the EU means. Procedures providing for the possibility of incurring such liabilities are subject to separate supervision by the Council of Ministers, Minister of Finance and Minister of Regional Development.

During a fiscal year unforeseen situations and events may occur, requiring amendments of the resolved EU means budget. To ensure the flexibility of its execution, i.e. execution of expenditure planned for the projects and programmes financed with the contribution of non-repayable EU means, the legislator provides for a possibility of amending the EU means budget following the procedure of its resolution. This type of amendments is executed exceptionally for two different reasons. Firstly, the procedure enabling this manner of amending is long-lasting and thus hardly appropriate for

²⁵ W. Miemieć, Budżet środków europejskich – wybrane zagadnienia finansowo-prawne [in:] A. Dobaczewska, E. Juchniewicz, T. Sowiński (ed.), System finansów publicznych. Prawo finansowe wobec wyzwań XXI w., Warszawa 2010, p. 212–213.

²⁶ The order of the Minister of Regional Development of 18 December 2009 on the conditions and manner of granting and settling advance payments as well as the scope and deadlines of submitting applications for payment within the framework of programmes financed with the contribution of the EU means (Dz. U. № 223, pos. 1786). According to this order a subsidy for the project in the form of an advanced payment may be transferred to the beneficiary on the basis of the contract for funding in the amount and within the deadlines specified by the contract.

urgent matters; secondly, it may contribute to destabilisation of budget management. In practice, the budget is amended by the same instruments of the financial law which are used for transferring planned expenditure (art. 194 APF), increasing planned expenditure from budgetary reserves (art. 154 para. 5 and 6, art. 178 APF) and freezing planned expenditure of the EU means budget (art. 177 APF). Special regime determining execution of amendments in the EU means budget is substantiated by the fact of separate regulation of principles governing their execution and the fact of appointing separate subjects authorised for their implementation. It is worth noting that introduction of any amendments in the planned expenditure from the EU means budget requires that the regulations of art. 204 APF are taken into consideration, which state that such means are dedicated solely to the objectives determined by an international agreement, other regulations or the donor's declaration.

6. Consequences of inappropriate use of the EU means

Appropriate use of the EU means denotes conformity with the regulations determining the mechanisms of acquiring and use of the means in question. Art. 184 para. 1 APF stipulates the principles determining the execution of expenditure resulting from implementation of programmes and projects financed from the EU means. The act stipulates that the expenditure must be executed in accordance with the procedures determined by an international agreement or other procedures binding at the time of their use. Thus, the procedures are determined by international agreements concluded by Poland or resulting from the regulations of the law proclaimed by the EU bodies. They are also determined by the national legislator²⁷.

Art. 2 point 7 of the Regulation (EC) no 1083/2006 defines **irregularities** as any instances of infringement of the EU law regulations resulting from the action or inaction of an economic operator which have, or would have, the effect of prejudicing the general budget of the European Union by charging an unjustified item of expenditure to the general budget²⁸. An irregularity may thus result from the acts undertaken by the beneficiary or from refraining from undertaking such acts. As their definition was determined pursuant to an order, i.e. an EU law normative act, it must be interpreted literally and rules out any arbitrariness in its implementation. It is binding directly and in its entirety.

The responsibility on the part of the beneficiaries of the EU means and budget administrators for actions or inactions defying the binding procedures or principles is determined by the regulations of the *Act on Public Finance*.

²⁷ W. Miemieć, Sankcje z tytułu niewłaściwego pobierania i wykorzystania środków przeznaczonych na finansowanie programów z udziałem bezzwrotnych środków europejskich [in:] A. Pomorska, P. Smoleń, J. Stelmasiak, A. Gorgol (ed.), *Prawo finansowe w warunkach...*, p. 293 ff.

²⁸ Regulation (EC) no 1083/2006 complemented by the regulations of executory acts, determining the principles applicable in the case of individual funds, also includes the regulations concerning the form and principles of implementing the cohesion policy.

Art. 207 para. 1 APF quotes four situations resulting in imposing **sanctions** consisting in **repayment** of the EU means with interest due and temporary restricting the right to receive such means (temporary **exclusion**):

- use of means in defiance of their purpose (determined in the contract or decision);
- use of means infringing the procedures determined by art. 184 APF;
- acquisition of undue means (their notion is defined by art. 169 para. 3 APF);
- acquisition of excessive means (their notion is defined by art. 169 para. 2 APF).

It should be assumed that the institution of repayment of the EU means must be preceded by the occurrence of the following three premises:

- determining the instance of infringement of the binding legal regulations;
- determining whether the infringement, as a result of the beneficiary's action or inaction, constitutes an irregularity as determined by art. 2 point 7 of the Regulation (EC) no 1083/2006;
- determining the value of the infringement to evaluate whether the general budget of the European Union has been or would have been prejudiced (the loss may thus be real or potential).

The literature points out that the premises for repayment of means from the EU sources outlined above have a cumulative character, i.e. they must be met jointly to constitute an instance of an irregularity in the implementation of the project²⁹. This means that an instance of infringement of legal regulations may be interpreted as an irregularity in view of the discussed regulation if all the three premises are met. An infringement which would not result in an actual or potential financial loss in the general budget of the European Union does not constitute an irregularity as determined by art. 2 point 7 of the Regulation (EC) no 1083/2006.

Art. 207 para. 9 APF determines the bodies competent to issue the decision on repayment of inappropriately used means and the decision on reducing a subsequent payment for the beneficiary. These bodies are the managing and intermediary institutions³⁰. In the case of regional programmes such a body is constituted by the provincial authorities.

Issuing the decision on repayment of means must be preceded by a procedure aiming at ensuring voluntary repayment of means by the beneficiary or acquiring his or her consent for decreasing consecutive payments. If there are circumstances indicating inappropriate use of means, the institution

²⁹ G. Karwatowicz, J. Oldachowski, Definicja legalna «nieprawidłowości» w kontekście funduszy strukturalnych i Funduszu Spójności, Kontr. Państw. 2009, no 4, p. 118.

³⁰ Apart from the managing and intermediary institutions, the implementing institution may also be a subject entitled to issue a decision on repayment of means. This, however, requires meeting additional conditions indicated in the act. According to art. 207 para. 11 APF the managing and intermediary institutions may (on the basis of agreement or contract) authorise the implementing institution to issue such a decision.

with which the beneficiary made an agreement should summon him or her to repay the means or give consent for decreasing consecutive payments. The beneficiary must express his or her will as to the manner of repaying the means within 14 days. If he or she consents to the repayment of means through the decrease of consecutive means, the institution with which the beneficiary made an agreement is obliged to alter the payment order. If the above-mentioned deadline is not met, the body performing the function of the managing or intermediary institution is obliged to issue the decision on repayment of means.

Art. 207 para. 1 APF stipulates an additional sanction (apart from the sanction consisting in repayment of means) in the form of **interest**, whose amount is calculated in the same way as for tax arrears. The sanction must be imposed if the means were inappropriately used, acquired in defiance of binding regulations or in excessive amount.

Another, especially acute sanction is the temporary **exclusion** from the possibility of acquiring means for implementation of programmes financed with the contribution of the non-repayable EU means, as stipulated by art. 207 para. 4 APF. If the means are used in defiance of their purpose or their use infringes the procedures, or they were acquired illegally or in excessive amount, the beneficiary is deprived of the possibility of further acquisition of means dedicated to implementation of programmes with the contribution of the EU means. The sanction is applied if one of the situations indicated in the regulation quoted above takes place, i.e. if the beneficiary:

- received payment on the basis of producing counterfeit or forged documents presented as genuine or documents confirming untruth;
- failed to complete the full substantive scope of the project in the case of infrastructure projects or failed to complete the whole project;
- failed to repay the means qualified for repayment into the indicated bank account within 14 days from the day of receiving the relevant decision;
- received payment on the basis of producing counterfeit or forged documents presented as genuine or documents confirming untruth if they resulted from a criminal offence committed by the beneficiary, a partner or the subject authorised to execute expenditure; in case when the subjects mentioned above are not natural persons – by the subject authorised to undertake action in the name of the beneficiary within the framework of the project. The fact of committing a criminal offence must be confirmed by a legally valid court judgement.

This acute sanction is not applied in relation to the subjects who implement the tasks of public interest on the basis of separate provisions if this might prevent the implementation of the programme or its significant part. However, the legislator failed to determine how the notions of «task of public interest» or «the significant part of the task» should be interpreted. In a concrete situation the decision as to this issue remains at the discretion of the institution with which the beneficiary made the contract.

Failing to observe the principles determining the procedures of financing projects and programmes with the contribution of the EU means results in liability for infringing the discipline of public finances³¹.

According to art. 4a ALIDPF the liability concerns the persons obliged or authorised to act in the name of the subject who, pursuant to an act or following an agreement, contract or a separate authorisation, is entrusted with tasks connected with implementation of a financial programme from the above-mentioned means; persons obliged to implement projects or persons obliged or authorised to act in the name of the subject implementing the project who uses public means or who was entrusted public means dedicated to the implementation of the project financed from the above-mentioned means. This regulation means that the liability is binding not only for the administrators and beneficiaries of the means but also for the subjects managing them or mediating in their transfer, independently of their sector affiliation.

The regulations of the amended act also determine a new catalogue of acts constituting an infringement of discipline of public finances in the discussed terms (art. 13 ALIDPF). It enumerates offences which may be committed by the persons who are the beneficiaries, the employees of the managing, intermediary and implementing institutions, the employees of the Bank Gospodarstwa Krajowego and other participating institutions who were entrusted with certain obligations on the basis of the legal act, agreement, contract or a separate authorisation. They are concerned with actions or inactions determined by art. 13 points 1-9 ALIDPF, concerned with granting, transferring, implementing, conducting, settling, repaying and remitting defying regulations of the amount subject to repayment of the non-repayable EU means or other non-repayable means from foreign sources³².

³¹ Act of 17 December 2004 on Liability for Infringement of Discipline of Public Finances, consolidated text (Dz. U. of 2013 pos. 168), further on referred to as ALIDPF.

³² Principles determining liability for infringing the discipline of public finances and the relevant binding procedure were discussed in chapter XII.

**АНАЛИЗ ПРОБЛЕМ И ПЕРСПЕКТИВ РАЗВИТИЯ ДОХОДНОЙ
БАЗЫ РЕГИОНАЛЬНЫХ И МЕСТНЫХ БЮДЖЕТОВ
В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**THE ANALYSIS OF PROBLEMS AND DEVELOPMENT PROSPECTS
OF INCOME BASE OF REGIONAL AND LOCAL BUDGETS
IN THE RUSSIAN FEDERATION**

Ю. Крохина

доктор юридических наук, профессор, директор

*Государственный научно-исследовательский институт
системного анализа Счетной палаты (г. Москва)*

В статье рассмотрены наиболее важные проблемы формирования налоговых доходов и межбюджетных отношений с участием региональных бюджетов, сформулированы предложения по совершенствованию бюджетного и налогового законодательства.

The author considers the most important problems of formation of tax revenue and interbudgetary relations with participation of regional budgets, recommendations on improving budget and tax legislation.

Обеспечение сбалансированности и устойчивости бюджетной системы страны с учетом модернизации практически всех сфер деятельности – одна из главных задач Российского государства. Важнейшей составной частью является совершенствование правовых основ региональной политики и межбюджетных отношений.

До 2008 г. Правительством Российской Федерации были утверждены и реализованы: Концепция реформирования бюджетного процесса в Российской Федерации в 2004–2006 гг., Концепция повышения эффективности межбюджетных отношений и качества управления государственными и муниципальными финансами в 2006–2008 гг., с 2009 г. реализуется Концепция межбюджетных отношений и организации бюджетного процесса в субъектах Российской Федерации и муниципальных образованиях до 2013 г. В результате реализации названных концепций были сформированы основы современной системы управления общественными финансами и обозначены ориентиры совершенствования бюджетного законодательства.

В настоящее время бюджетная политика субъектов Российской Федерации направлена на решение задач посткризисной стабилизации доходной базы бюджетов, а также проблем укрепления собственной доходной базы. Несмотря на то, что рост доходов консолидированных бюджетов субъектов Российской Федерации с 2010 г. несколько превысил уровень инфляции, в общем объеме доходов бюджетной системы Российской Федерации доля доходов консолидированных бюджетов субъектов

Российской Федерации сокращается. В 2009 г. она составляла 43,6 %, в 2010 г. – 40,8 %, в 2011 г. – 37 %, по предварительной оценке исполнения бюджетов 2012 г. – 35 %.

Структура доходов консолидированных бюджетов субъектов Российской Федерации не претерпевает существенных изменений, наибольший удельный вес в ней (почти 80 %) принадлежит налоговым и неналоговым доходам.

В соответствии с Бюджетным кодексом Российской Федерации (далее – БК РФ) налоговые доходы по нормативу 100 % подлежат зачислению в бюджеты субъектов Российской Федерации от следующих региональных налогов: налога на имущество организаций, налога на игорный бизнес, транспортного налога; в бюджеты муниципальных образований от местных налогов: земельного налога и налога на имущество физических лиц.

Следует отметить, что с 2011 г. темп прироста региональных и местных налогов несколько замедлился (в среднем на 3 %). Это вызвано в основном изменением сроков уплаты налога на имущество физических лиц, который с 1 января 2011 г. должен уплачиваться не позднее 1 ноября года, следующего за годом исчисления налога.

Кроме того, из доходной части региональных бюджетов исключены доходы от игорного бизнеса (Федеральный закон от 29 декабря 2006 г. № 244-ФЗ), которые в 2007–2008 гг. составляли порядка 30 млрд руб., в 2009 г. – 11 млрд руб., в 2010 г. – всего 68 млн руб.

Начиная с 2010 г. налог на добычу полезных ископаемых в виде углеводородного сырья в полном объеме зачисляется в федеральный бюджет. Потери региональных бюджетов в связи с этим составили порядка 40–50 млрд руб.

В соответствии с Федеральным законом от 2 декабря 2009 г. № 308-ФЗ «О федеральном бюджете на 2010 год и на плановый период 2011 и 2012 годов» снижен норматив зачисления в доходы консолидированных бюджетов субъектов Российской Федерации акцизов на автомобильный и прямогонный бензин, дизельное топливо, моторные масла для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей со 100 до 70 %. В связи с этим потери регионов с 2011 г. оцениваются почти в 80 млрд руб.

В то же время, начиная с 2011 г., увеличились зачисления в бюджеты субъектов Российской Федерации от налога, взимаемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения, и налога, взимаемого в виде стоимости патента в связи с применением упрощенной системы налогообложения, с 90 до 100 %. Дополнительные поступления в 2011 г. оцениваются в 12–15 млрд руб., однако это в 10 раз меньше потерь от вышеназванных изменений налогового и бюджетного законодательства.

Значительное влияние на формирование доходной базы регионов оказывает предоставление налоговых льгот и преференций по отдельным налогам и сборам, устанавливаемых как на федеральном, так и на региональном и местном уровнях. Выпадающие доходы от предоставленных налоговых льгот увеличились в 2010 г., по сравнению с 2009 г., в среднем

на 8,3 % . Но в отдельных субъектах РФ ситуация хуже среднего показателя. Например, в Забайкальском крае выпадающие доходы от реализации налоговых льгот увеличились в 15 раз, в Калининградской области – в 26 раз, в Пензенской области – в 10 раз, в Сахалинской области – в 13 раз.

Сумма потерь от льгот, установленных федеральным законодательством, равна половине суммы предоставляемой из федерального бюджета субъектам Российской Федерации дотации на выравнивание бюджетной обеспеченности, а в 20 регионах – превышает дотацию (например, в Республике Коми, Калининградской, Сахалинской и Ярославской областях – в 3–6 раз). Практически все потери составляют потери от льгот, установленных федеральным законодательством по региональному налогу – налогу на имущество организаций.

Кроме того, значительные потери бюджетов субъектов Российской Федерации связаны с суммами убытков, уменьшающих налоговую базу за отчетный период по налогу на прибыль организаций (ст. 283 НК РФ), которые по сравнению с 2009 г. увеличились в 1,7 раза и составили 110 287,4 млн руб.

В бюджетных посланиях Президента Российской Федерации от 25 мая 2009 г. «О бюджетной политике в 2010–2012 годах» и от 29 июня 2010 г. «О бюджетной политике в 2011–2013 годах» отмечалась необходимость проведения инвентаризации и оптимизации установленных федеральным законодательством льгот по региональным и местным налогам (прежде всего по налогу на имущество физических лиц), расширения налоговой автономии региональных и местных властей, ставилась задача определиться со способами решения этой проблемы, в том числе разработать реальный план поэтапной отмены таких льгот.

В Бюджетном послании Президента Российской Федерации от 29 июня 2011 г. «О бюджетной политике в 2012–2014 годах» в качестве одного из основных направлений налоговой политики и формирования доходов бюджетной системы определена необходимость приступить к инвентаризации указанных льгот и оценке их эффективности.

На наш взгляд, в целях реализации названных программных документов Правительству Российской Федерации необходимо разработать методику оценки эффективности налоговых льгот, определить перечень неэффективных налоговых льгот и график их поэтапного сокращения. Важно предусмотреть (в случае нецелесообразности отмены отдельных льгот социального характера) применение механизма компенсации из федерального бюджета выпадающих доходов бюджетов субъектов Российской Федерации и местных бюджетов.

Резервом стабилизации и роста доходной базы регионов может являться решение проблемы повышения качества налогового администрирования. В условиях кризисных явлений наметился рост задолженности по региональным и местным налогам и сборам, пеням и налоговым санкциям в бюджетную систему Российской Федерации. Так, в 2009 г. рост задолженности по сравнению с предыдущим годом составил 112,1 %, в

2010 г. – 104,6 %, в то время как на протяжении предыдущих лет она снижалась (в 2008 г., по сравнению с 2007 г., снизилась на 3,6 %, в 2007 г., по сравнению с 2006 г., – на 6,2 %). Недоимка по региональным налогам и сборам в 2009 г., по сравнению с 2008 г. увеличилась в 1,2 раза, в 2010 г., по сравнению с 2009 г., – в 1,1 раза. Сокращение недоимки отмечается только в 24 регионах.

Многие регионы имеют задолженность и недоимку по транспортному налогу. Остается нерешенной проблема достоверности налоговой базы по этому налогу.

Однако надо справедливо заметить, что повышение качества налогового администрирования региональных и местных налогов зависит от совершенствования федерального законодательства и деятельности территориальных органов Федеральной налоговой службы.

Как показывают результаты анализа исполнения консолидированных бюджетов субъектов Российской Федерации, неналоговые доходы по-прежнему не оказывают определяющего влияния на их формирование. Так, в общем объеме доходов консолидированных бюджетов субъектов Российской Федерации в 2011 г., по сравнению с 2010 г., доля неналоговых доходов сократилась на 0,4 % и составила всего 7 %. Основной объем неналоговых доходов (более 80 %) формируется за счет доходов от использования имущества, находящегося в государственной и муниципальной собственности, а также доходов от продажи материальных и нематериальных активов, доходов от оказания платных услуг и компенсации затрат государства.

К сожалению, невелик и удельный вес доходов от предпринимательской и иной приносящей доход деятельности. В структуре доходов региональных бюджетов этот вид дохода составляет всего 0,7 %.

Важным источником формирования доходов и обеспечения сбалансированности региональных бюджетов являются безвозмездные поступления, а именно межбюджетные трансферты из федерального бюджета. Их доля в доходах консолидированных бюджетов субъектов Российской Федерации составляет в среднем 22 %. Наиболее высокая доля безвозмездных поступлений сложилась в республиках: Ингушетия (87,5 %), Чеченская (86,3 %), Тыва (76,1 %), Дагестан (72,4 %), Алтай (68,9 %), Карачаево-Черкесская (67,8 %), Калмыкия (61,0 %), Северная Осетия – Алания (59,2 %) и Камчатском крае (63,4 %). И наоборот: в высокоразвитых регионах с достаточным налоговым потенциалом их доля невелика. Так, в Ханты-Мансийском автономном округе – Югре она составляет 4,8 %, в Ямало-Ненецком автономном округе – 6,9 %, в г. Санкт-Петербурге – 9,3 %, в Московской области – 10,7 %.

Наибольшую долю в объеме межбюджетных трансфертов занимают дотации – до 35 %.

В комплексе мер, направленных на решение задачи укрепления доходной части бюджетов, важное место занимает совершенствование нормативно-правовой базы и методологическое обеспечение межбюджетных отношений на федеральном и региональном уровнях, в том числе законодательное закрепление соответствующих понятий и терминов.

В нормативных правовых актах Российской Федерации применяются различные понятия и термины, например «доходная база», «доходный потенциал», «доходный потенциал налоговой системы», «налоговая база (налоговый потенциал)», «собственный доходный потенциал» и др., однако законодательство Российской Федерации по-прежнему не содержит определений понятий «доходный потенциал» и «доходная база».

В то же время действующее законодательство отдельных субъектов Российской Федерации содержит определения вышеуказанных понятий применительно к муниципальным образованиям. Так, в законе Саратовской области от 16 января 2008 г. № 4-ЗСО «О межбюджетных отношениях в Саратовской области» доходный потенциал поселения определяется как «оценка доходов, которые могут быть получены бюджетом поселения, исходя из уровня развития, структуры экономики и (или) налоговой базы, налоговых источников, закрепленных за поселением, за исключением субсидий из бюджетов поселений в областной бюджет, и с учетом дотаций в бюджеты поселений, предоставляемых из бюджетов муниципальных районов за счет субвенций из областного бюджета».

Определенные сложности возникают и с применением установленного ст. 47 БК РФ состава собственных доходов бюджетов, к которым, кроме налоговых и неналоговых доходов, отнесены доходы, полученные бюджетами в виде безвозмездных поступлений, за исключением субвенций. Такой подход в определении понятия (состава) «собственные доходы бюджетов» характеризует разделение финансового обеспечения расходных полномочий субъекта Российской Федерации и делегированных полномочий Российской Федерации.

По нашему мнению, понятие «собственные доходы» больше подходит для обозначения возможностей региона получать доходы на своей территории. Из нормативных правовых актов субъектов Российской Федерации следует, что при анализе состояния доходной базы бюджетов отдельные из них понимают под собственными доходами поступления налоговых и неналоговых доходов (см., например, указ губернатора Воронежской области от 30 апреля 2009 г. № 283-у «Об утверждении формы доклада о достигнутых значениях показателей для оценки эффективности деятельности органов местного самоуправления городских округов и муниципальных районов за отчетный год и их планируемых значениях на трехлетний период»).

Термин «собственные доходы» неоднозначно понимается и в нормативных правовых актах федерального уровня. Так, постановлением Правительства Российской Федерации от 3 ноября 2011 г. № 890 утверждена методика распределения дотаций на поддержку мер по обеспечению сбалансированности бюджетов субъектов Российской Федерации на 2011 г. для финансового обеспечения исполнения расходных обязательств субъектов Российской Федерации при недостатке собственных доходов консолидированных бюджетов субъектов Российской Федерации, т.е. при недостатке этой же дотации в том числе.

В Основных направлениях бюджетной политики на 2012 г. и плановый период 2013 и 2014 гг. отмечено, что «несмотря на стабильное восстановление экономики и увеличение собственной доходной базы субъектов Российской Федерации и муниципальных образований, исполнение их расходных обязательств в значительной степени зависит от финансовой помощи из федерального бюджета...».

Однако включение в состав собственных доходов регионов дотаций и субсидий из федерального бюджета не стимулирует субъекты Российской Федерации к наращиванию доходной базы путем развития и укрепления экономики территорий, ее модернизации и инновационной направленности. Основной объем межбюджетных трансфертов из федерального бюджета предоставляется бюджетам субъектов Российской Федерации и муниципальных образований преимущественно в форме дотации на выравнивание бюджетной обеспеченности и дотации на поддержку мер по обеспечению сбалансированности бюджетов. Количество субъектов Российской Федерации, получающих дотации на выравнивание бюджетной обеспеченности из федерального бюджета, в 2012 г. составило 72, и эта зависимость продолжает усугубляться.

Постановлением Правительства Российской Федерации от 22 ноября 2004 г. № 670 утверждена Методика распределения дотаций на выравнивание бюджетной обеспеченности субъектов Российской Федерации (далее – Методика), которая основывается на оценке расчетной бюджетной обеспеченности субъектов Российской Федерации. В зависимости от изменений в социально-экономическом развитии субъектов Российской Федерации в нее практически ежегодно вносятся коррективы.

Совершенствование Методики в перспективе было бы целесообразно осуществлять на основании четкого определения и законодательного закрепления таких понятий и терминов, как «бюджетная обеспеченность», «доходный потенциал», «минимальная бюджетная обеспеченность».

Выравнивание бюджетной обеспеченности регионов с помощью межбюджетных трансфертов не всегда приводит к однозначно положительным результатам для конкретных субъектов Российской Федерации. В ряде крупных регионов в результате перераспределения средств снижается заинтересованность в экономическом развитии своей территории, так как положительные тенденции в наращивании валового регионального продукта не приводят к соответствующим изменениям в бюджетной обеспеченности. Такие ситуации сложились, например, в Свердловской области, в Пермском крае, в Оренбургской и Челябинской областях.

В нарушение требований БК РФ участилась практика предоставления финансовой помощи из федерального бюджета в форме дотации на поддержку мер по обеспечению сбалансированности бюджетов субъектов Российской Федерации с указанием целей ее использования (например, для ликвидации последствий природных пожаров, последствий чрезвычайных ситуаций, для бюджета г. Санкт-Петербурга на увеличение уставного капитала открытого акционерного общества «Западный скоростной

диаметр»). При этом цели использования указанной дотации прописываются в федеральном законе о федеральном бюджете и распоряжениях Правительства Российской Федерации. Напомним, что в соответствии с БК РФ дотации предоставляются на безвозмездной и безвозвратной основе без установления направлений и условий их использования.

Для решения общегосударственных задач на региональном уровне из федерального бюджета бюджетам субъектов Российской Федерации предоставляются субсидии, которые в среднем составляют 30 % объема межбюджетных трансфертов.

В Основных направлениях бюджетной политики на 2011 г. и на плановый период 2012 и 2013 гг. отмечалось чрезмерное количество предоставляемых видов субсидий и предусматривалось, что консолидация ряда отраслевых субсидий позволит возложить большую ответственность за эффективное их использование на органы исполнительной власти субъектов Российской Федерации. Число предоставляемых регионам субсидий составляло в 2010 г. 69, в 2011 г. – 105, в 2012 г. – 94, в 2013 и 2014 гг. предусматривается сокращение числа предоставляемых субсидий, которое составит 70 и 62 соответственно.

Следует отметить, что в отношении субсидий Правительством Российской Федерации принято значительное число нормативных правовых актов, которыми утверждены правила предоставления и расходования субсидий, в том числе использования остатков выделенных средств. Так, в 2010 г. действовали 63 постановления Правительства Российской Федерации. Однако недостаточное качество планирования и организации исполнения региональных законов о бюджетах приводит к значительным суммам остатков на счетах в конце финансового года, что свидетельствует о несбалансированности объемов финансирования с возможностями освоения регионами выделенных федеральных денежных средств.

Таким образом, в условиях сохраняющейся дифференциации по уровню социально-экономического развития, бюджетной обеспеченности сохраняется зависимость регионов от межбюджетных трансфертов. Действующий механизм централизации финансовых ресурсов с последующим их перераспределением в целях выравнивания бюджетной обеспеченности субъектов Российской Федерации в виде межбюджетных трансфертов не способствует снижению зависимости бюджетов большинства регионов от федерального центра, формирует условия для неэффективного использования значительной части перераспределяемых средств.

В связи с этим назрела необходимость совершенствования бюджетного и налогового законодательства в части изменения схем и механизмов межбюджетных отношений в следующих направлениях:

- расширение числа налогов и сборов, закрепленных за региональными и местными бюджетами на постоянной основе;
- установление в целях стимулирования регионов на длительную перспективу нормативов отчислений или размеров ставок федеральных налогов и сборов для зачисления доходов в региональные бюджеты;

– сокращение числа предоставляемых субсидий и субвенций за счет ускорения перехода к предоставлению консолидированных субсидий и «единой субвенции».

Таким образом, формирование доходов региональных и местных бюджетов продолжает сопровождаться несовершенством правовой базы, отсутствием эффективных методик распределения и закрепления источников доходов бюджетов всех уровней бюджетной системы Российской Федерации. В то же время органы государственной власти субъектов Российской Федерации и органы местного самоуправления еще не в полной мере используют такие механизмы пополнения доходной базы бюджетов, как повышение заинтересованности в максимальной мобилизации доходов, вывод из неформальной экономической деятельности хозяйствующих субъектов малого и среднего предпринимательства.

**ДОХОДЫ БЮДЖЕТОВ И ИНФЛЯЦИЯ:
ВОПРОСЫ ВЗАИМОДЕЙСТВИЯ
И ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ**

**BUDGET REVENUES AND INFLATION:
ISSUES OF COOPERATION AND LEGAL REGULATION**

Н. Саттарова

доктор юридических наук, профессор

Башкирский государственный университет

Анализируется механизм воздействия инфляции на доходы бюджетов. Обосновывается вывод о необходимости правового регулирования антиинфляционных процессов, где особая роль отводится антиинфляционному законодательству, антиинфляционной деятельности органов государственной власти.

The author analyzes the mechanism of influence of inflation on the incomes of budgets. The author substantiates conclusion about the necessity of legal regulation of anti-inflationary processes, where a special role is given to anti-inflationary laws and anti-inflationary activity of state authorities.

Бюджетный кодекс РФ определяет доходы бюджета как поступающие в бюджет денежные средства, за исключением средств, являющихся источниками финансирования дефицита бюджета. Данное определение позволяет выявить зависимость доходов бюджетов всех уровней бюджетной системы от инфляции, поскольку здесь речь идет о денежных средствах, которые вообще находятся в постоянной и прямой зависимости от инфляционной ситуации в стране.

Исходя из теории бюджетного права, доходы бюджетов рассматриваются как предмет регулирования бюджетного права, имеют свою структуру и материальное содержание. В правовом отношении доходы бюджетов есть доходная часть соответствующего бюджета, в материальном аспекте – это бюджетные денежные средства. Структура доходов бюджетов бюджетной системы закреплена в Бюджетном кодексе и подразделяется на три вида: налоговые доходы, неналоговые доходы и безвозмездные поступления. Таким образом, все три вида доходов бюджета – это прежде всего денежные средства, поступающие (по смыслу ст. 6 БК РФ) в бюджеты, и, как представляется, уже поступившие в соответствующий бюджет.

Попытаемся проследить влияние инфляционных процессов на механизм «поступления» доходов бюджетов и выявить значение и роль правовых норм, регулирующих данный процесс.

Инфляция – экономическая категория, которая определяется как многофакторный процесс, включающий инфляцию спроса и инфляцию

издержек, рост цен, безработицу и другие негативные проявления. По общему смыслу, инфляция – это обесценивание денег, снижение их покупательной способности, порождаемые определенными причинами, что, в свою очередь, дезорганизуя рыночные процессы, «взрывает» и производство, и потребление, усиливая социальную напряженность в обществе. Инфляция разрушительна для рыночной экономики. По мнению специалистов, к негативным последствиям инфляционных процессов относятся: снижение реальных доходов населения (при неравномерном росте номинальных доходов); обесценивание сбережений населения (повышение процентов на вклады, как правило, не компенсирует падения реальных размеров сбережений); потеря заинтересованности производителей в создании качественных товаров (увеличивается выпуск товаров низкого качества, сокращается производство относительно дешевых товаров); усиление диспропорций между производством промышленной и сельскохозяйственной продукции; ухудшение условий жизни преимущественно у представителей социальных групп с фиксированными доходами (пенсионеров, служащих, студентов, чьи доходы формируются за счет госбюджета)¹.

Современная рыночная экономика характеризуется хронической инфляцией, которая порождается как диспропорциями в процессе общественного воспроизводства, так и неэффективной экономической политикой. В экономической литературе к непосредственным факторам инфляции относят внутренние (денежные, кредитные, финансовые, ценовые, рост заработной платы и доходов, инвестиционные). К финансовым факторам относят бюджетные, налоговые факторы и наличие государственного долга; внешние (валютные, внешний долг, мировые цены, мировые кризисы); субъективные (недоверие к национальной валюте, инфляционные ожидания); макроэкономические (нестабильное непропорциональное развитие экономики; несовершенная рыночная конкуренция; неэффективное функционирование финансового рынка; теневая экономика; «бегство» капитала; коррупция и неэффективное законодательство и контроль за его соблюдением)².

Таким образом, из краткого анализа экономической сущности инфляции следует, что ее влиянию так или иначе подвержены все вышеуказанные виды доходов бюджетов. При этом «инфляционный» пресс наиболее воздействует на налоговые доходы, а в условиях рыночной экономики, как известно, основным источником наполнения бюджетов являются налоги. Как указывают ученые-экономисты, «главное предназначение налога – образование государственного денежного фонда путем изъятия части доходов организаций и граждан для создания материальных усло-

¹ См. подробнее: Экономика : учебник / под ред. А. С. Булатова. М., 2004 ; Современная экономика : лекционный курс / науч. ред. О. Ю. Мамедов. Ростов н/Д., 2004.

² См. подробнее: Красавина Л. Н., Пищик В. Я. Регулирование инфляции : мировой опыт и российская практика. М., 2009.

вий функционирования государства и выполнения им собственных функций – обороны страны и защиты правопорядка, решения социальных, природоохранных и ряда других задач»³. К тому же в данном контексте также необходимо учесть, что доходы бюджетов напрямую зависят от доходов налогоплательщиков. Следовательно, ключевым моментом в процессе влияния инфляции на «поступление» доходов бюджетов является прямое воздействие инфляции на предпринимательскую активность налогоплательщиков, которая предполагает здоровые хозяйственные отношения, успешный бизнес, получение прибыли и реальную способность (возможность) уплаты налогов.

Кроме того, наглядным примером воздействия инфляции на доходы бюджетов является экономический кризис, при котором, по оценке специалистов, «...резко упал ВВП, в еще большей степени снизились налоговые доходы государства»⁴. «...Темпы роста доходов федерального бюджета составили 28,2 %, а субъектов Федерации – 11,9 %, что связано с тем, что в острый период кризиса падение налоговых поступлений в федеральный бюджет резко превысило соответствующий показатель по бюджетам субъектов Федерации за счет поддержки, оказываемой регионам при распределении налоговых ставок. Очевидно, что антикризисные меры налогового стимулирования налогоплательщиков в значительно меньшей степени затронули доходную базу региональных бюджетов»⁵. В данной ситуации не приходится говорить о реализации такого важнейшего признака налогообложения, как сбалансированность интересов всех участников налоговых отношений.

Существует не только прямая, но и обратная связь между налоговыми доходами бюджетов и инфляцией. Последняя проявляется в том, что инфляционные процессы сокращают размеры бюджетного финансирования, а это значит, что доходы бюджетов не выполняют своего прямого предназначения – финансирование расходов государства и муниципальных образований.

Неналоговые доходы бюджетов, в отличие от налоговых, не столь ярко отражают влияние инфляции. Однако и здесь можно судить о косвенном влиянии, например, опосредованном производственными процессами. Так, по мнению исследователей, «...масштабы многофакторного прессинга на природу Западной Сибири многократно превышают ее восстановительный потенциал. ...Корпоративные установки на максимальную экономию могут приводить и нередко приводят к дальнейшему исполнению не очень хорошо обоснованных проектов разработки месторождений, принятых несколько десятилетий назад. В них содержатся крупные экологические упущения. ...Чтобы положительные изменения

³ Пансков В. Г., Князев В. Г. Налоги и налогообложение : учебник. М., 2003. С. 28.

⁴ Шаталов С. Д. Развитие российской налоговой системы // Финансы. 2011. № 2. С. 4.

⁵ Малис Н. И. Что год грядущий нам готовит? // Финансы. 2011. № 4. С. 26.

в экологии наступили, нужны ...адекватное по объему и срокам финансовое обеспечение»⁶.

Что касается безвозмездных поступлений, то дотации, субсидии из других бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, субвенции из федерального бюджета и иные межбюджетные трансферты из других бюджетов бюджетной системы Российской Федерации не являются исключением и также несут на себе бремя инфляционного воздействия.

Таким образом, следует однозначный вывод о признании существующего прямого воздействия инфляции на доходы бюджетов.

Во многих странах реализуется антиинфляционная политика, предусматривающая механизм, минимизирующий воздействие инфляции, содержащий, помимо прочего, правовой механизм. Если антиинфляционная политика – это комплекс мер по регулированию экономики, направленных на борьбу с инфляцией, то вполне обоснованным является вывод, что правовые средства антиинфляционной политики есть средства (инструменты), закрепленные в нормах права, обеспечивающие максимальное снижение и исключение инфляционных факторов.

Исходя из анализа правовых аспектов антиинфляционной политики, следует исходить из того, что законодатель предусматривает закрепление в нормативных актах конкретных антиинфляционных действий, правил поведения участников антиинфляционной политики. К тому же, по мнению экономистов, инфляция требует к себе постоянного внимания и регулирования со стороны государства. И если учесть многофакторность исследуемого процесса, государство обязано использовать целый арсенал антиинфляционных правовых средств. Необходимость правового регулирования денежных, бюджетных, налоговых и других отношений, использование правовых средств антиинфляционных процессов требует от законодателя особую «гибкость» и «адаптированность» к происходящим экономическим процессам. А это, в свою очередь, обуславливает необходимость закрепления в нормах права сдерживающего инфляцию механизма.

В любом государстве законодательство обеспечивает определенный порядок, при помощи нормативных правовых актов регулируются более значимые общественные отношения. Данное обстоятельство применительно и к вопросам правового регулирования экономики, функционирования финансовой системы, где инфляция, как многофакторный процесс и реальность современных рыночных отношений, требует особого внимания не только экономистов, но и правоведов. Правовой режим денежных средств – доходов бюджета зависит от воли законодателя, что опосредует необходимость правового регулирования процесса поступления доходов. Кроме того, в теории права принято считать, что образование права непосредственно зависит от таких факторов, как материальные условия жизни общества; политическая обстановка в государстве. Таким образом,

⁶ Кузнецова Н. А. Административно-правовое регулирование охраны окружающей среды // Административное и муниципальное право. 2012. № 6.

анализ правовых средств, действующего законодательства должен стать основой в понимании сущности и значения правовых основ отношений, складывающихся в борьбе с инфляцией, в механизме антиинфляционной политики. Причем актуальность данного вопроса определяется, с одной стороны, научной малоизученностью этой составляющей государственно-правового регулирования экономики, а с другой стороны – осознанием значимости правовых средств борьбы с инфляцией.

Правовые нормы, регулирующие антиинфляционные процессы, должны охватывать круг общественных отношений, возникающих в процессе противодействия инфляции, прежде всего, в сфере денежного обращения, кредита, ценообразования, а также бюджетных и налоговых отношений. Однако без правового регулирования антиинфляционного механизма, охватывающего сферу теневой экономики, «бегства» капитала, коррупции, нестабильного непропорционального развития экономики, инфляцию не остановить. Таким образом, в системе нормативно-правовых актов, обеспечивающих противодействие инфляции, следует выделить те, которые, как представляется, непосредственно воздействуют на сдерживающий инфляцию механизм, и те, которые обеспечивают общую стабильность экономических, финансовых, бюджетных (денежных) отношений. Иными словами, определяя систему антиинфляционного законодательства, следует выделить:

1) специальное антиинфляционное законодательство, представляющее собой систему законодательных актов финансового (бюджетного, налогового) права, банковского права, ценообразования и др. Например, в ст.155 Бюджетного кодекса РФ закреплено, что Центральный банк Российской Федерации совместно с Правительством Российской Федерации разрабатывает и представляет на рассмотрение Государственной Думы основные направления денежно-кредитной политики. В «Основных направлениях единой государственной денежно-кредитной политики на 2013 год и период 2014 и 2015 годов» (утв. Банком России) указано, что приоритетной целью денежно-кредитной политики является обеспечение ценовой стабильности, т.е. поддержание стабильно низких темпов роста цен. Денежно-кредитная политика, направленная на контроль над инфляцией, будет способствовать достижению более общих экономических целей, таких как обеспечение условий для устойчивого и сбалансированного экономического роста и поддержание финансовой стабильности. На сдерживание инфляции направлены и другие законодательные акты, например Указ Президента РФ от 3 июня 1993 г. № 842 «О некоторых мерах по сдерживанию инфляции»⁷. В целях сдерживания инфляционных процессов в экономике и соблюдения экономически обоснованных принципов формирования цен на продукцию (услуги) субъектов естественных монополий Правительство Российской Федерации в своем постановлении от 13 октября 1999 г. № 1158 «Об обеспечении соблюдения экономически обоснованных принципов формирования цен на продукцию

⁷ Рос. газета. 1993. 8 июня.

(услуги) субъектов естественных монополий» определяет ряд антиинфляционных мер. К антиинфляционному законодательству следует отнести и Закон РСФСР от 24 октября 1991 г. «Об индексации денежных доходов и сбережений граждан в РСФСР» (утратил силу с 2005 г.), где определялось понятие индексации как установленного государством механизма увеличения денежных доходов и сбережений граждан в связи с ростом потребительских цен;

2) общее антиинфляционное законодательство, которое включает нормы, содержащиеся в антимонопольном, инвестиционном, гражданском законодательстве, Уголовном кодексе РФ, Федеральном законе от 25 декабря 2008 г. № 273-ФЗ (ред. от 29.12.2012) «О противодействии коррупции» и др.

Таким образом, исходя из общего подхода к понятию антиинфляционного законодательства, можно предположить, что оно представляет собой совокупность нормативных актов, регулирующих отношения, возникающие в сфере деятельности уполномоченных органов, направленных на сдерживание инфляционных процессов. Указанную деятельность (направленную на регулирование инфляции), осуществляемую на основании законодательства, следует понимать антиинфляционной. При этом необходимо исходить из того, что деятельность представляет собой специфическую форму отношения человека к окружающему миру, ее содержание составляет целесообразное изменение и преобразование этого мира в интересах людей⁸. Следовательно, в аспекте анализа воздействия инфляции на доходы (их поступление) бюджетов антиинфляционная деятельность способствует поддержанию качества социально полезных общественных отношений посредством правового регулирования, где именно государство стремится к расширению потенциальных возможностей человека (предпринимателя, налогоплательщика).

Антиинфляционная деятельность представляет собой разновидность государственной деятельности и, в свою очередь, также юридической. Под юридической деятельностью в общей теории права понимают объективированную в официальных актах, опосредованную правом интеллектуально-волевою, управленческую, производственно-трудовую деятельность компетентных учреждений и организаций, которая осуществляется в определенных процедурно- процессуальных формах с помощью специальных юридических действий и операций, способов и средств, направленную на решение общественных задач и функций (создание законов, совершение правосудия, визирование фактов и т.п.) и удовлетворение тем самым публичных и частных потребностей и интересов⁹. Антиинфляционная деятельность, обеспечивая стабильность финансовых отношений, платежеспособность граждан и хозяйствующих субъектов, а также поступление обязательных платежей в бюджеты бюджетной системы

⁸ См.: Демин М. В. Природа деятельности. М., 1984. С. 3.

⁹ См.: Карташов В. Н. Юридическая деятельность : проблемы теории и методологии : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. М., 1990. С. 8.

страны, носит публичный характер и осуществляется в интересах всего общества. При этом государство самостоятельно устанавливает порядок применения правовых средств, способствующих стабилизации денежного обращения и расчетов. Участие государства в отношениях по регулированию инфляционных процессов как властного субъекта позволяет говорить о властном характере данной деятельности.

Относительно конкретных субъектов, осуществляющих антиинфляционные действия, следует указать, что к ним относятся органы государственной власти, поскольку, выполняя множество функций, содержание которых весьма разнообразно, государство наделяет соответствующими полномочиями органы, их должностных лиц. Действия субъектов антиинфляционной деятельности имеют определенную цель, обуславливающую необходимость совершенствования правового регулирования антиинфляционных процессов.

А. В. Малько и К. В. Шундилов в своей монографии констатируют, что для повышения эффективности права необходимо совершенствовать его целевой аспект, осуществлять «грамотное последовательное закрепление ориентиров в юридических нормах»¹⁰. Следовательно, антиинфляционное законодательство должно способствовать соблюдению дисциплины всеми участниками антиинфляционного процесса, где основная ответственность за эффективную антиинфляционную политику ложится на само государство. Особую важность указанные вопросы приобретают в правовом регулировании механизма поступления доходов бюджетов.

Регулирование отношений управления централизованными финансами с помощью правовых средств имеет свои особенности, присущие экономическим, политическим, культурным, национальным условиям развития государства. Но важную роль при анализе воздействия права на определенные общественные отношения играет четкость содержания правового акта, логичность его структуры, эффективность правовой нормы. Следовательно, эффективными правовыми средствами можно противостоять диктату предприятий-монополистов, диспропорциям общественного воспроизводства, неэффективной экономической политике – главным причинам современной инфляции. А это, в свою очередь, обеспечит постоянное и планомерное поступление всех видов доходов бюджетов. Экономические законы диктуют соответствующее поведение хозяйствующим субъектам. Однако именно юридические законы должны обеспечить соответствие хозяйственной деятельности участников рынка экономическим законам, поскольку только в данном случае можно достичь эффективности экономической деятельности, отсутствия дефицита бюджетов.

¹⁰ Малько А. В., Шундилов К. В. Цели и средства в праве и правовой политике. Саратов, 2003. С. 226.

**НАЛОГОВЫЕ ПОСТУПЛЕНИЯ В ГОСУДАРСТВЕННЫЙ БЮДЖЕТ
И НАЛОГОВОЕ АДМИНИСТРИРОВАНИЕ
В РЕСПУБЛИКЕ КАЗАХСТАН**

**TAX REVENUES TO THE STATE BUDGET AND TAX
ADMINISTRATION IN THE REPUBLIC OF KAZAKHSTAN**

В. Шатов

заместитель директора

НИИ финансового и налогового права (Республика Казахстан)

Рассматривается современное налоговое администрирование на примере нескольких налоговых процедур, практическое воплощение которых вызывает сомнения в необходимости их существования в подобном виде, а также в их финансировании за счет государственного бюджета (рассмотрение жалобы налогоплательщика. Камеральный контроль. Разъяснение налогового законодательства).

The article discusses the current tax administration on the example of several tax procedures. Author argues with their useful in nowadays form and with their funding from the state budget (Consideration of a taxpayer's appeal. Cameral Supervision. Explanation of tax legislation).

Одним из проявлений цивилизованности государства является то, что, уплачивая налоги, каждый из налогоплательщиков, так или иначе, выполняет социальную задачу – принимает участие в финансировании социально значимых расходов государства.

Государство не отнимает (отбирает, изымает или иным способом произвольно получает в свою собственность) денежное (или натуральное) выражение налога, а на основании закона рассчитывает на его получение (и получает его). В свою очередь, руководствуясь законностью установления налога, налогоплательщик обоснованно должен рассчитывать, что уплаченные им налоги будут использованы разумно в соответствии с реалистичностью доходов и расходов государства.

Однако, напрямую участвуя в формировании доходов государства¹, налогоплательщик только опосредованно может повлиять на планиро-

141

¹ В 2011 г. в Республиканском бюджете Республики Казахстан в общей сумме доходов налоговые поступления составили 3001,2 млрд тенге, или 67,4 % к общему объему доходов, неналоговые поступления – 108,9 млрд тенге, или 2,4 %, поступления доходов от продажи основного капитала – 16,1 млрд тенге, или 0,4 %, поступления трансфертов – 1325,4 млрд тенге, или 29,8 % (см.: Основные положения Отчета Счетного комитета по контролю за исполнением республиканского бюджета об исполнении Республиканского бюджета за 2011 г. (заключение к отчету Правительства Республики Казахстан). URL: <http://esep.kz/UserFile/1/d8cdde1d46fe3b1c905f924de47fe6f1.pdf>).

вание, исполнение и контроль расходов государства. Лишь надеясь на компетенцию представительных органов власти и возможности, предоставленные этим органам бюджетным законодательством, он может надеяться, что уплаченные им налоги будут потрачены разумно и в соответствии с конституционными целями и задачами государства.

О существовании государственного бюджета² и бюджетного законодательства значительная часть налогоплательщиков даже не задумывается, несмотря на то, что регулярно осуществляет платежи в государственный бюджет. Как правило, для налогоплательщика взаимоотношения с государственным бюджетом ограничены исполнением требований налогового законодательства.

Бюджетное законодательство Республики Казахстан основывается на Конституции Республики Казахстан³, состоит из Бюджетного кодекса⁴ и нормативных правовых актов, принятие которых предусмотрено Бюджетным кодексом. При этом основные положения, принципы и механизмы функционирования бюджетной системы, образования и использования бюджетных средств регулируются Бюджетным кодексом.

Целью настоящего исследования станет рассмотрение одного из принципов бюджетной системы Республики Казахстан – принципа реалистичности, который подразумевает «соответствие утвержденных (уточненных, скорректированных) показателей бюджета утвержденным (скорректированным) параметрам, направлениям прогнозов социально-экономического развития, стратегических планов государственных органов» (подп. 3) ст. 4 Бюджетного кодекса).

Как принцип реалистичность должна реализовываться в бюджетной программе, которая определяет направление расходов бюджета, взаимосвязанное со стратегическими направлениями, целями, задачами, показателями результата, определенными в стратегическом плане госу-

² В Республике Казахстан составляются государственный и консолидированный бюджеты, бюджет области, используемые в качестве аналитической информации и не подлежащие утверждению. Государственным бюджетом является централизованный денежный фонд государства, объединяющий республиканский и местные бюджеты без учета взаимопогашаемых операций между ними. Консолидированным бюджетом являются централизованный денежный фонд государства, объединяющий республиканский бюджет, бюджеты областей, города республиканского значения, столицы, а также поступления, направляемые в Национальный фонд Республики Казахстан без учета взаимопогашаемых операций между ними (п. 3 ст. 6 Бюджетного кодекса). Республиканским бюджетом является централизованный денежный фонд, формируемый за счет поступлений, определенных Бюджетным кодексом, и предназначенный для финансового обеспечения задач и функций центральных государственных органов, подведомственных им государственных учреждений, а также реализации общереспубликанских направлений государственной политики (п. 1 ст. 7 Бюджетного кодекса).

³ Конституция Республики Казахстан от 30 августа 1995 г. // Ведомости Парламента Республики Казахстан. 1996. № 4. Ст. 217.

⁴ Бюджетный кодекс Республики Казахстан от 4 декабря 2008 г. № 95-IV // Ведомости Парламента Республики Казахстан. 2008. № 21 (2525). Ст. 93.

дарственного органа, имеющее показатели результата и объемы финансирования расходов бюджета (п. 1. ст. 32 Бюджетного кодекса).

Однако, по информации Счетного комитета по контролю за исполнением республиканского бюджета⁵, по результатам 2011 г., «несмотря на осуществленные в 2011 году корректировки бюджета, на конец отчетного периода 30-тью администраторами бюджетных программ, или 71,4 % от общего количества, не освоено 42,3 млрд тенге⁶. Указанная сумма по сравнению с аналогичным показателем 2010 года увеличилась на 15 %. ...По оценке Счетного комитета, наряду с общим увеличением затратной части бюджета в разрезе функциональных групп при уточнениях имеют место факты значительного снижения либо исключения изначально предусмотренных сумм по отдельным бюджетным программам. Это свидетельствует о необоснованном планировании затрат администраторами бюджетных программ и согласовании их уполномоченным органом по бюджетному планированию без соблюдения принципов обоснованности и реалистичности бюджетной системы»⁷.

Похожая ситуация была и в 2010 г., когда были «не выполнены плановые назначения по затратам на 36,7 млрд тенге...»⁸; и по итогам 2009 г.: «...сумма неосвоения составила 59,4 млрд тенге»⁹.

Приведенные данные свидетельствуют, что доходная часть государственного бюджета (в том числе и налоговые поступления) не в полной мере реализуется в бюджетных программах, иными словами не воплощается в социально значимые программы, и каждый из граждан государства претерпевает все связанные с этим неблагоприятные последствия.

При этом каждый, кто сталкивался с налоговым администрированием, наверняка знаком с утверждениями должностных лиц органов налоговой службы, что связанные с налоговым администрированием действия (зачастую – неблагоприятные последствия) продиктованы необходимостью соблюдения интересов государственного бюджета в виде пополнения его доходной части.

⁵ Компетенция Счетного комитета по контролю за исполнением республиканского бюджета установлена ст. 141 Бюджетного кодекса.

⁶ Примерный обменный курс: 1 доллар = 150 тенге.

⁷ Основные положения Отчета Счетного комитета об исполнении Республиканского бюджета за 2011 год (заключение к отчету Правительства Республики Казахстан). URL: <http://esep.kz/UserFile/1/d8cdde1d46fe3b1c905f924de47fe6f1.pdf> (дата обращения: 12.02.2012).

⁸ Основные положения отчета Счетного комитета об исполнении республиканского бюджета за 2010 год (заключение к отчету Правительства Республики Казахстан). URL: <http://esep.kz/UserFile/1/7ee57a12736bf37c400d3566e4289a6c.pdf> (дата обращения: 12.02.2012).

⁹ Отчет Счетного комитета по контролю за исполнением республиканского бюджета об исполнении республиканского бюджета за 2009 год. Заключение к отчету Правительства Республики Казахстан об исполнении республиканского бюджета за 2009 год. URL: <http://esep.kz/UserFile/1/b60741fd1724cad4d3a313d58ecb0b8.pdf> (дата обращения: 12.02.2012).

Современной истории налогообложения в Республике Казахстан не известны примеры, когда размер налогового обязательства налогоплательщика корректировался бы в связи с неосвоением расходной части бюджета. Таким образом, налогоплательщик является единственным субъектом, претерпевающим неблагоприятные последствия от неосвоения расходной части государственного бюджета за собственный счет.

Состояние государственного бюджета влияет на налогоплательщика только при условии, что прогнозируется невыполнение его доходной части. Эту часть бюджетного процесса налогоплательщик ощущает без промедлений.

Уже стало непреложным правилом, что по результатам документальной налоговой проверки составляется акт проверки с непреложными выводами о нарушении налогового законодательства. С момента подписания этому документу уже никто и ничто не может противоречить. Например, если проанализировать содержание документов, получаемых налогоплательщиком по итогам обжалования результатов налоговой проверки в административном порядке, то решение вышестоящего органа налоговой службы, а за ним и решение уполномоченного государственного органа, повторяют содержание акта налоговой проверки, зачастую с сохранением стиля и орфографии акта налоговой проверки.

Мы полагаем, что проблема не в состоянии законодательства, так как даже однозначные предписания правовых норм не исполняются. И не в состоянии налогового учета налогоплательщика, так как отрицается даже наличие документов, которые под роспись вручались должностному лицу, проводившему проверку. Проблема в отсутствии надлежащей и обеспеченной неотвратимой ответственностью за нарушение заинтересованности у должностных лиц органов налоговой службы в соблюдении прав налогоплательщика, несмотря на то, что законодатель, формулируя обязанности органов налоговой службы, в первую очередь предписал – «соблюдать права налогоплательщика»¹⁰.

Рассмотрим современное нам налоговое администрирование на примере нескольких налоговых процедур, практическое воплощение которых вызывает сомнения в необходимости их существования в подобном виде, и, как следствие, в финансировании их за счет государственного бюджета.

Рассмотрение жалобы налогоплательщика

В соответствии с гл. 93 Налогового кодекса Республики Казахстан (далее – НК РК) налогоплательщик вправе обжаловать результаты налоговой проверки, а вышестоящий орган налоговой службы (или, в случаях, предусмотренных законодательством, уполномоченный орган) обязан рассмотреть поданную налогоплательщиком жалобу. При этом в соответствии со ст. 670, 671 и 673 НК РК по жалобе налогоплательщика вы-

¹⁰ Подп. 1 п. 1 ст. 20 Кодекса Республики Казахстан о налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс) от 10 декабря 2008 г. № 99-IV.

носятся мотивированное решение, и налоговое законодательство содержит ряд критериев, которым должно соответствовать данное решение.

Решение должно содержать анализ и оценку обжалуемых налогоплательщиком правоотношений (п. 4 ст. 670 НК РК), изготовлено в письменной форме (п. 1 ст. 671 НК РК), а также содержать один из следующих выводов: оставить обжалуемое уведомление без изменений, а жалобу без удовлетворения; или отменить обжалуемое уведомление полностью; или отменить обжалуемое уведомление в части (п. 2 ст. 671 НК РК).

Кроме этого, в соответствии со ст. 673 НК РК в решении вышестоящего органа налоговой службы по результатам рассмотрения жалобы должны быть указаны: 1) дата принятия решения; 2) наименование органа налоговой службы, рассматривающего жалобу налогоплательщика; 3) фамилия, имя, отчество (при его наличии) либо полное наименование налогоплательщика, подавшего жалобу; 4) идентификационный номер; 5) краткое содержание обжалуемого уведомления о результатах налоговой проверки; 6) суть жалобы; 7) обоснование со ссылкой на нормы законодательства Республики Казахстан, которыми вышестоящий орган налоговой службы руководствовался при вынесении решения по жалобе. Аналогичные требования предъявляются законодательством и к содержанию решения уполномоченного органа, по результатам рассмотрения жалобы налогоплательщика (ст. 683 НК РК).

Несмотря на изложенное выше, редкое решение вышестоящего (уполномоченного органа) содержит: во-первых, анализ и оценку обжалуемых налогоплательщиком правоотношений (п. 4 ст. 670 НК РК), и во-вторых, обоснование со ссылкой на нормы законодательства Республики Казахстан, которыми вышестоящий орган налоговой службы руководствовался при вынесении решения по жалобе (подп. 7 ст. 673 НК РК, подп. 6 ст. 683 НК РК).

Иными словами, не выполняется понятное и лаконичное предписание законодательства, в соответствии с которым решение по жалобе налогоплательщика должно содержать не просто ссылки на нормы законодательства, а ссылки на применимые нормы законодательства, гипотеза и диспозиция которых описывают правило поведения, нарушенное налогоплательщиком, и в свою очередь санкция предусматривает отрицательные последствия для нарушителя.

Однако вышестоящий орган налоговой службы (а за ним и уполномоченный орган), рассмотрев жалобу налогоплательщика, зачастую просто перечисляет ряд норм налогового законодательства безотносительно к правоотношениям, которые описывались в акте проверки, и без всякой связи с жалобой налогоплательщика. Иначе говоря, мотивированность решения по результатам рассмотрения жалобы налогоплательщика отсутствует как юридический факт, несмотря на однозначное предписание законодательства.

Мы полагаем, что одной из основных причин утраты функциональной и процедурной значимости административным порядком обжалования результатов налоговой проверки является отсутствие должного внима-

ния и надлежащей правовой оценки со стороны судов и уполномоченного органа к содержанию как акта налоговой проверки, так и решения вышестоящего органа налоговой службы (и/или уполномоченного органа) по результатам рассмотрения жалобы налогоплательщика.

Вышестоящие органы налоговой службы (а за ними и уполномоченный орган) фактически самоустранились от рассмотрения жалоб налогоплательщиков и принятия по ним решений, основанных на налоговом законодательстве. Если ранее часть проблемных вопросов (достаточно сложных и весьма существенных в денежном выражении) положительно разрешались на стадии административного обжалования в вышестоящем органе налоговой службы (и/или в уполномоченном органе), то в настоящее время это бремя перенесено в суды.

Если бы подобная ситуация сложилась в результате роста профессионального уровня работников налоговых управлений и налоговых департаментов, и как следствие работникам вышестоящего и/или уполномоченного органа не было бы необходимости и законно установленной обязанности устранять допущенные ими ошибки, то последствия были бы иными.

Нельзя серьезно утверждать, что резко упал профессионализм работников, занимающихся налоговым учетом в частных компаниях и/или профессиональные налоговые консультанты утратили свои знания и опыт (зачастую приобретенные во время работы в органах налоговой службы). Если бы доначисления являлись следствием действительных нарушений налогового законодательства, очевидно, что частные компании не тратили бы силы и средства (уже только сумма государственной пошлины заставляет трезво оценить правоотношения) на доказывание правомерности своего налогового учета. Можно возразить, что нарушения действительно имеют место и они выявляются во время налоговых проверок, однако при наличии нарушений налогоплательщики в редчайших случаях обращаются в суд.

Самостоятельным основанием для вывода о несоблюдении органами налоговой службы требований законодательства при рассмотрении жалоб налогоплательщиков является общественная инициатива (которая поддерживается и государственными органами) о создании налоговых апелляций в качестве самостоятельного органа, не зависимо от Налогового комитета Министерства финансов Республики Казахстан.

Обсуждается не процесс рассмотрения жалоб налогоплательщиков и связанные с ним неразрешенные проблемы, не законодательно установленный порядок и принципы рассмотрения жалоб налогоплательщиков. Обсуждается соответствие его предназначению субъекта, уполномоченного законодательством рассматривать жалобы налогоплательщиков, т.е., таким образом, обществом вынесен вотум недоверия специально уполномоченному государственному субъекту.

По нашему мнению, независимо от результатов этого обсуждения, предполагаемой структуры и полномочий нового органа, предлагаемого

к созданию в качестве альтернативы управлению апелляциями Налогового комитета Министерства финансов Республики Казахстан, проблема не будет разрешена, пока не будет дан ответ на основной вопрос: может государственный орган быть судьей в собственном деле или нет? Из истории права следует, что никто не может быть судьей в собственном деле.

Камеральный контроль как метод и его цель

Действующий НК РК определяет камеральный контроль как осуществляемый непосредственно налоговым органом на основе изучения и анализа представленной налогоплательщиком налоговой отчетности и других документов. Существенным признаком камерального контроля является место его осуществления: в соответствии с действующим налоговым законодательством он осуществляется непосредственно по месту нахождения налогового органа (п. 1 ст. 585 НК РК). «Таким образом, при камеральной проверке налоговый контроль носит заочный характер, без непосредственного контактирования проверяющего с проверяемым субъектом лишь на основе анализа соответствующей документации»¹¹.

При выявлении ошибок налоговым органом в налоговой отчетности, обнаружении противоречия между сведениями, содержащимися в налоговой отчетности, налогоплательщику направляется уведомление для самостоятельного устранения допущенных ошибок (п. 1 ст. 587 НК РК), т.е. «в случае обнаружения ошибок в отчетной или иной представленной налогоплательщиком документации орган налоговой службы вправе потребовать от налогоплательщика их незамедлительного устранения путем внесения соответствующих изменений и дополнений в указанную документацию»¹².

В соответствии с п. 2 ст. 585 НК РК камеральный контроль проводится с целью предоставления налогоплательщику возможности самостоятельно устранить нарушения налогового законодательства. Таким образом, не предоставив налогоплательщику право на самостоятельное устранение нарушений налогового законодательства, орган налоговой службы безосновательно нарушает его право, предоставленное ему законодательством. Также следует сделать вывод, что, не выявив нарушений налогового законодательства в рамках камерального контроля и выявив нарушения в результате документальной налоговой проверки на основании ранее сданной налоговой отчетности, орган налоговой службы безосновательно отказывает налогоплательщику в устранении нарушений без применения пени и штрафных санкций.

В последнее время органы налоговой службы ввели практику направления налогоплательщикам письменных требований, иногда озаглавленных как извещение, а зачастую и не содержащих какого-либо заглавия. При этом из содержания подобных требований следует, что они подготовлены на основании анализа предоставленной налогоплатель-

¹¹ Худяков А. И. Налоговое право Республики Казахстан (Общая часть) : учебник. Алматы, 2003. С. 506.

¹² Там же. С. 507.

щиком налоговой отчетности. Таким образом, в условиях действующего порядка принятия решений по результатам изучения и анализа предоставленной налогоплательщиком налоговой отчетности органы налоговой службы демонстрируют собственное правотворчество и прямое нарушение требований налогового законодательства. Напрашивается вывод, что единственной целью подобной деятельности (а непредъявление уведомления по результатам камерального контроля в случае выявления нарушений следует рассматривать как противоречащую законодательству бездеятельность) является намерение любым способом обеспечить возможность доначисления налогов, а не предоставить налогоплательщику право устранить нарушение налогового законодательства.

Мы полагаем, что законодателю следует даже по результатам выездной документальной налоговой проверки предоставить казахстанскому налогоплательщику право самостоятельно устранить выявленные нарушения (как вариант, хотя бы субъектам малого и среднего бизнеса), как это предусмотрено, например, в законодательстве Федеративной Республики Германия. Однако для казахстанского налогоплательщика существует дополнительное препятствие даже при желании воспользоваться возможностью защитить нарушенное право, что проявляется в размере государственной пошлины.

Когда устанавливался современный порядок расчета государственной пошлины с заявлений об оспаривании уведомлений по актам налоговых проверок, предполагалось, что это будет способствовать снижению количества обращений налогоплательщиков в суды и стимулированию налогоплательщиков к использованию права на обжалование уведомлений в административном порядке. Как показала практика, результат получился обратный, количество обращений в суды растет, а административный порядок рассмотрения жалоб налогоплательщиков в последние годы не выполняет своего предназначения.

В настоящее время в размере государственной пошлины усматривается, в том числе, и коррупционная составляющая. Например, произведя доначисление налогов, всегда можно предложить налогоплательщику, как это называется у дорожной полиции, «решить на месте», и чем больше сумма доначисления, тем больше будет у налогоплательщика-предпринимателя искушение отдать «предложенную» сумму, так как предполагаемый размер государственной пошлины будет выше. Налогоплательщик, как предприниматель, в первую очередь оценивает эффективность своей деятельности. При большой сумме доначисления он ставится перед выбором, сейчас отдать «предложенную» сумму денег и забыть о проблемах или заплатить государственную пошлину и доверить разрешение проблемы третьим лицам, т.е. упустить возможность контролировать ситуацию. Предприниматель именуется предпринимателем потому, что занимается инициативной деятельностью, на собственный страх и риск, нацелен на получение дохода (ст. 10 ГК РК) и привык действовать с максимальной эффективностью. Что же он сделает при вышеизложенных обстоятельствах?

Имеют место случаи, когда по результатам камерального контроля налогоплательщику выставляется уведомление с предписанием доплатить 1 тенге. Конечно, цель камерального контроля – выявить нарушение налогового законодательства и предоставить налогоплательщику право самостоятельно устранить выявленное нарушение, это правильно, разумно и прогрессивно. Однако следует ли так буквально воспринимать данное предписание законодательства? Возникал ли вопрос у должностного лица органа налоговой службы, готовившего или подписывавшего подобное уведомление, о целесообразности подобного требования? Даже стоимость почтового отправления, не считая затрат времени на обработку данной информации и изготовление уведомления, превышает 1 тенге. Еще со времен Адама Смита экономичность сбора налогов стала постулатом разумного налогообложения. Мы полагаем, что в описанном выше случае должны были возобладать общие экономические принципы налогообложения и в целях соблюдения интересов государственного бюджета (о которых постоянно заявляют органы налоговой службы к месту и без особой необходимости) должностные лица органов налоговой службы обязаны были отказаться от направления уведомления.

Таким образом, рассматривая практическое воплощение камерального контроля как метода налогового контроля, следует сделать вывод, что:

- во-первых, государственным органом искажается предназначение камерального контроля, так как данный метод налогового контроля используется только в качестве прикрытия для необоснованного и незаконного сбора информации;
- во-вторых, государственным органом не обеспечивается достижение целей камерального контроля, потому что при эффективном использовании камерального контроля как метода налогового контроля основные требования предъявлялись бы по его результатам, а не по результатам выездной налоговой проверки;
- в-третьих, орган налоговой службы как государственный орган демонстрирует неэффективность использования предоставленных ему полномочий и отрицание принципов налогообложения, хотя должен служить примером (в первую очередь для представителей частного сектора) правомерного поведения и строгого соблюдения законодательства.

Разъяснение налогового законодательства

По общему правилу, предусмотренному законодательством Республики Казахстан, в случаях обнаружения неясностей и различного понимания нормативных правовых актов, противоречий в практике их применения может быть дано официальное толкование содержащихся в нормативном акте правовых норм. В процессе официального толкования нормативных правовых актов не допускается внесение в них изменений и дополнений. Нормы законодательных актов должны толковаться в полном соответствии с положениями Конституции Республики Казахстан. Смысл подзаконных нормативных правовых актов при их толковании

должен раскрываться в полном соответствии с законодательными актами. Только официальное толкование нормативных правовых актов имеет обязательный характер при реализации содержащихся в них правовых норм, в том числе при их применении (ст. 44 Закона Республики Казахстан от 24 марта 1998 г. № 213-І «О нормативных правовых актах»).

Казахстанское законодательство не наделяет органы налоговой службы (как и любой другой государственный орган) правом давать официальное толкование норм налогового законодательства, и орган налоговой службы может дать официальное толкование только собственным подзаконным актам (ст. 45 закона «О нормативных правовых актах»).

Даже Парламент Республики Казахстан в настоящее время не имеет права давать официальное толкование законам и может его получить только после внесения изменений в Конституцию Республики Казахстан (постановление Конституционного Совета Республики Казахстан от 15 октября 1997 г. № 17/2 «Об официальном толковании статей 53–57 Конституции Республики Казахстан, устанавливающих полномочия Парламента и его палат»).

Тем не менее в соответствии с подп. 5 п. 1 ст. 20 НК РК орган налоговой службы обязан в пределах своей компетенции осуществлять разъяснение и давать комментарии по возникновению, исполнению и прекращению налогового обязательства (выше уже отмечалось, как «разъясняются» последствия невыполнения налогового обязательства на примере уведомления физического лица). Такая правовая конструкция избрана для того, чтобы и не нарушить закон (о запрете официального толкования), и предоставить органу налоговой службы законное право что-либо выразить в связи с вопросами налогоплательщиков о понимании органом налоговой службы значения той или иной нормы налогового законодательства. Как бы ни пытался законодатель, формулируя подобное правило, прикрыть толкование нормы налогового законодательства разъяснением налогового обязательства, никуда не уйдешь от того факта, что налоговое обязательство возникает, исполняется и прекращается только по основаниям, установленным законом. А закон, как бы это ни было «неприятно», состоит из норм. Следует отметить, что по собственной «инициативе» органы налоговой службы иногда пытаются дать «официальное» толкование и нормам иных отраслей законодательства.

Изначально предпринимались попытки уравнивать «разъяснение» и «толкование» как правовые категории. Органы налоговой службы в случаях обнаружения неясностей и различного понимания норм налогового законодательства, противоречий в практике их применения, разъясняли (и продолжают разъяснять) условия возникновения, исполнения и прекращения налогового обязательства, придавая собственную интерпретацию нормативным предписаниям. Видимо, в силу ведомственных интересов или отсутствия координации между различными подразделениями органа налоговой службы, разъяснения могут противоречить друг другу даже в условиях стабильного (в период подготовки подобных разъяснений) налогового законодательства.

Правовую неопределенность в статус этих разъяснений вносят даже работники нижестоящих органов налоговой службы. Можно привести примеры, когда в качестве обоснования правомерности доначисления работниками нижестоящих органов налоговой службы приводится утверждение, противоположное ранее изложенному в разъяснении высшего должностного лица органа налоговой службы, а именно, Председателя Налогового комитета Министерства финансов Республики Казахстан. Его подчиненные даже в ходе судебного заседания уверенно заявляют, что данные разъяснения ненормативного характера не могут повлечь никаких правовых последствий (и в случаях, когда эти разъяснения адресованы территориальным органам налоговой службы). Как говорится, на нет и суда нет! И вот эти внутренние проблемы органов налоговой службы, связанные с исполнительской дисциплиной и несоблюдением внутренней иерархии, а также вопросы правовой оценки подобных выступлений судами Республики Казахстан отрицательно сказываются на налогоплательщике, что уже недопустимо и не может быть оставлено без внимания.

Попытка урегулировать этот процесс путем принятия Стандарта государственной услуги «Разъяснение налогового законодательства Республики Казахстан» (утвержден постановлением Правительства Республики Казахстан от 12 мая 2011 г. № 501, далее – Стандарт), существенно не изменила ситуацию. В этом объемном документе содержится развернутая информация о месторасположении территориальных органов налоговой службы, времени работы, порядке и способах обращения налогоплательщиков за разъяснением, однако приведены только общие принципы оказания этого вида услуги.

Пункт 17 Стандарта определяет, что предоставление данной услуги осуществляется в соответствии со следующими принципами: 1) предоставление полной информации о процедуре оказания налоговых услуг; 2) соблюдение прав налогоплательщиков при предоставлении услуг; 3) бесплатное оказание налоговых услуг; 4) вежливое отношение со стороны сотрудников органов налоговой службы; 5) сохранность, защита и конфиденциальность информации, представленной налогоплательщиком.

Не решают проблемы и положения Стандарта, раскрывающие результат предоставленной услуги (что, должно являться главным предназначением этого документа). Результаты оказания этой государственной услуги налогоплательщикам измеряются показателями качества и доступности, где оценивается своевременность, качество, доступность, процесс обжалования, вежливость (п. 18 Стандарта). Не дает ответа на этот вопрос и п. 19 Стандарта, в соответствии с которым целевые значения показателей качества и доступности этой государственной услуги, по которым оценивается работа органов налоговой службы в части оказания государственных услуг, ежегодно утверждаются приказом Министра финансов Республики Казахстан.

В качестве примера для определения структуры и содержания своих разъяснений органы налоговой службы могли бы воспользоваться практикой Конституционного Совета Республики Казахстан, который Конституцией наделен исключительным правом давать официальное толкование содержащихся в ней норм и уже выработал свою правовую позицию по этому вопросу.

При официальном толковании норм Конституции Конституционным Советом «принимается во внимание логическая взаимосвязь и сопряженность норм Конституции с ее общими положениями и принципами. Нормативные постановления Конституционного Совета, создавая прецеденты толкования норм Конституции исключительно по вопросам субъектов обращения, восполняют смысловое понимание этих норм для прямого конституционного регулирования. При этом правовые позиции Конституционного Совета, вытекающие из норм Конституции, соответствуют самой Конституции. Выводов, которые прямо не следуют из смысла Конституции, записанных в ней норм, общих положений и принципов Конституционный Совет Республики Казахстан не делает. Толкуя нормы Конституции, Совет не выходит за пределы предмета конституционного регулирования» (постановление Конституционного Совета Республики Казахстан от 13 декабря 2001 г. № 19/2 «Об официальном толковании пунктов 1 и 5 статьи 52, подпункта 4 пункта 1 статьи 72 и пункта 3 статьи 74 Конституции Республики Казахстан»).

Толкование, как и разъяснение, всегда необходимо. В них всегда будет потребность, когда выясняется содержание любого информационного сообщения (а норма права, в определенном смысле, и сообщает всем участникам правоотношений о пределах допустимого поведения), чтобы и источник информации, и ее получатель (потребитель) имели единое и однозначное понимание информации.

В связи с изложенным выше, полагаем, что надлежащее и правомерное разъяснение (и/или комментарий) органа налоговой службы по возникновению, исполнению или прекращению налогового обязательства должно соответствовать как минимум следующим требованиям:

- 1) разъяснение должно заключаться в установлении и толковании содержания и смысла нормы налогового законодательства;
- 2) приостановление, отмена или изменение разъяснения влекут за собой только приостановление, отмену или изменение соответствующей нормы налогового законодательства или соответствующий судебный акт;
- 3) разъяснение дается в соответствии со значением словесного выражения норм налогового законодательства при помощи словесного уяснения и извлечения их смысла;
- 4) при разъяснении принимается во внимание логическая связь и сопряженность норм НК РК особенной части и налогового администрирования, с нормами общей части НК РК;
- 5) разъяснение дается исключительно для восполнения смыслового понимания норм налогового законодательства;

6) содержащаяся в разъяснении правовая позиция органа налоговой службы должна вытекать из норм налогового законодательства и соответствовать им;

7) при разъяснении орган налоговой службы делает только выводы, которые прямо вытекают из норм НК РК, его общей части и принципов (юридических и экономических);

8) при разъяснении орган налоговой службы не выходит за пределы предмета регулирования налогового законодательства;

9) если разъяснение дается налоговым управлением или налоговым департаментом, то оно согласовывается с уполномоченным органом и становится обязательным для всех должностных лиц органов налоговой службы до его приостановления, отмены или изменения.

Мы полагаем, что если разъяснение (и/или комментарий) органа налоговой службы по возникновению, исполнению или прекращению налогового обязательства будет соответствовать вышеизложенным требованиям, даже при существующем состоянии законодательства появится правовая определенность для всех участников правоотношений и, как следствие, уменьшится количество спорных ситуаций.

**НАЦИОНАЛЬНЫЙ ФОНД РЕСПУБЛИКИ КАЗАХСТАН
КАК ИСТОЧНИК ДОХОДА РЕСПУБЛИКАНСКОГО БЮДЖЕТА
В КРИЗИСНЫЙ ПЕРИОД**

**NATIONAL FUND OF THE REPUBLIC OF KAZAKHSTAN
AS A SOURCE OF REVENUE OF THE REPUBLICAN BUDGET
IN THE CRISIS PERIOD**

А. Шаукенов

кандидат юридических наук, руководитель отдела стратегического анализа
и планирования НИИ финансового и налогового права

Республика Казахстан

Статья посвящена правовому регулированию бюджетных правоотношений. Автор делает сравнительный анализ функционирования стабилизационных фондов различных стран, а также раскрывает вопросы трансферта средств из Национального фонда РК в бюджет в период экономического кризиса.

Article is devoted to legal regulation of budget relations. Author makes a comparative analysis of the functioning of stabilization funds in different countries, as well as reveals questions about transfer of funds from the National Fund of the Republic of Kazakhstan in the budget during the economic crisis.

Как показывает анализ антикризисных мер, выход стран из кризиса идет в основном по четырем взаимосвязанным направлениям: корректировка бюджетной и денежно-кредитной политики, восстановление банковской системы и реального сектора экономики.

Внесение серьезных изменений и дополнений в бюджетное законодательство было осуществлено большинством стран мира. Более того, сегодня одним из ключевых условий, выдвигаемых международными финансовыми институтами, при выделении кредитов развивающимся странам, пострадавшим от кризиса, является внесение изменений в бюджетное законодательство, которые направлены на экономию средств. Предлагаемые финансовыми институтами условия зачастую не стимулируют осуществление антикризисных программ, не способствуют реализации мер по социальной защите населения и развитию инфраструктуры, ведут к увеличению безработицы, неравенству доходов и социальной дифференциации, повышают напряжение в обществе, вынуждают прибегать к политике протекционизма, препятствующей «бегству» спроса в импорт из других стран.

По этому поводу следует обратиться к весьма точным наблюдениям и примерам норвежского экономиста Эрика Стеенфельда Райнерта. «Еще не осела пыль, поднявшаяся при падении Берлинской стены, а Монголия, – пишет Э. С. Райнерт, – стала лучшей «ученицей» Всемирного бан-

ка среди бывших коммунистических стран. Она полностью открыла экономику чуть ли не за день и следовала всем советам Всемирного банка и МВФ: минимизировала роль государства и предоставила рынку возможность позаботиться обо всем остальном. Предполагалось, что Монголия займет место в глобальной экономике, специализируясь в области, где у нее есть сравнительное преимущество. Однако будучи промышленной страной, она деградировала до уровня пастушеской. Оказалось, что кочевничество не может прокормить население, и произошла одновременно экологическая, экономическая и человеческая катастрофа¹.

Требования макроэкономической стабильности в области бюджетной политики сводятся, как правило, к введению правила, определяющего принятие бюджетных решений, а в области денежно-кредитной – к установлению целевых индикаторов политики центрального банка².

Во многих государствах устанавливается бюджетное правило, согласно которому принято придерживаться предельного уровня дефицита государственного бюджета и/или предельного объема государственного долга.

Так, согласно Маастрихтскому соглашению страны зоны евро взяли на себя обязательства придерживаться обеих предельных норм. Например, дефицит бюджета в Греции в 2009 г. достиг 12,7 % от ВВП после 7,7 % в 2008 г. и 3,7 % в 2007 г. Аналогично этому развивалась ситуация с государственным долгом: его отношение к ВВП в 2007 г. составляло 95,6 %, в 2008 – 99,2 %, и в 2009 г. достигло 112,6 %. Под давлением Еврокомиссии и Совета Европы (оказанного в рамках процедуры по снижению чрезмерного долга) Правительство Греции решило сократить дефицит бюджета в 2010 г. на 4 %, а в 2011 и 2012 гг. – на 3 %, чтобы вернуться к 3 %-му лимиту дефицита, установленному Пактом роста и стабильности.

В Казахстане существуют правила, предусматривающие предельный уровень дефицита государственного бюджета и предельный объем государственного долга.

В своем Послании народу Казахстана от 14 декабря 2012 г. «Новый политический курс состоявшегося государства» глава государства поручил снизить бюджетный дефицит относительно ВВП с 2,1 % в 2013 г. до 1,5 % в 2015 г., а также отметил: «...Государственный долг должен оставаться на умеренном уровне. Это принципиальная задача, потому что только так мы можем обеспечивать стабильность нашего бюджета и национальную безопасность в условиях мировой нестабильности»³.

В странах – экспортерах сырьевых товаров нередко предусматриваются бюджетные правила, основанные на перераспределении доходов от экспорта посредством стабилизационных фондов. «В условиях, когда

¹ Райнерт Э. С. Как богатые страны стали богатыми, и почему бедные страны остаются бедными. М., 2011. С. 207.

² См.: Дробышевский С., Синельников-Мурылев С. Макроэкономические предпосылки реализации новой модели роста // Вопросы экономики. 2012. № 9. С. 6–7.

³ URL: http://akorda.kz/ru/page/page_poslanie-prezidenta-respubliki-kazakhstan-n-nazarbaeva-narodu-kazakhstana-14-dekabrya-2012-g_1357813742

государства стоят перед угрозой высокой неустойчивости доходов от экспорта и глобальных финансовых потоков, рациональным поведением для них, – отмечает Дж. Стиглиц, – является увеличение накопительных гарантийных фондов, чтобы защититься от возможных потрясений в будущем»⁴.

При осуществлении экономической политики страны, экономика которых существенно зависит от экспорта нефти и других невозобновляемых ресурсов, сталкиваются с рядом принципиальных проблем.

Во-первых, в странах – экспортерах минерального сырья возникают эффекты, связанные с так называемой «голландской болезнью», т.е., как отмечает А. Кудрин, «большой профицит по счету текущих операций платежного баланса имеет своим следствием повышение номинального курса национальных валют, в результате чего снижается конкурентоспособность экономики. Попытки замедлить темпы роста этого курса приводят к увеличению объема золотовалютных резервов и, следовательно, к дополнительной денежной эмиссии, намного превышающей потребности экономики. В результате денежно-кредитная система становится разбалансированной, ускоряется инфляция, растет реальный эффективный курс национальной валюты. В экономиках таких стран существенно возрастают риски, снижается качество проводимой бюджетной и в целом экономической политики, темпы роста ВВП замедляются»⁵.

Во-вторых, колебания на рынке цен сырьевых ресурсов непосредственно сказываются и на доходной части бюджета. Как показывает опыт, существенное снижение цен на минеральные ресурсы вызывает необходимость сокращения бюджетных расходов в странах – экспортерах минерального сырья. Это приводит к негативным политическим и социально-экономическим последствиям. В свою очередь, повышение цен на рынке минерального сырья в конечном итоге нередко приводит к неэффективному расходованию средств. Как пишет П. Маасс, «для производства стали, компьютеров или носков необходимо закупать сырье, строить заводы, набирать рабочих и искать покупателя. Нефтяной промышленности все это не нужно: если вы заполучили в собственность или купили права на месторождение, гарантированный доход у вас в руках»⁶. Другими словами, специализируясь на тупиковых, с точки зрения технического прогресса, сырьевых отраслях, эффективность которых основана на конъюнктуре цен, относительно дешевой и в целом неквалифицированной рабочей силе, страна в перспективе обречена на нищенское существование. Получение огромных прибылей без особых интеллектуальных затрат, отсутствие реальных институтов по модернизации экономики, приводит к тому, что эффективное расходование государственных средств может показаться слишком сложной задачей.

⁴ Доклад Стиглица. О реформе международной валютно-финансовой системы : уроки глобального кризиса. Доклад Комиссии финансовых экспертов ООН. М., 2010. С. 80.

⁵ Кудрин А. Стабилизационный фонд : зарубежный и российский опыт // Вопросы экономики. 2006. № 2. С. 28.

⁶ Маасс П. Жестокий мир : суровый закат нефтяной эры. М., 2005. С. 143.

В-третьих, существует проблема ограниченности, истощаемости природных ресурсов. В связи с этим возникает вопрос правильного управления ими: перед Казахстаном стоит задача не просто аккумуляции доходов от продажи природных ресурсов в государственных фондах, но и эффективной трансформации природных богатств в устойчивый экономический рост.

М. Хамфрис, Дж. Сакс и Дж. Стиглиц справедливо замечают, что «во многих богатых ресурсами странах повторяется одна и та же история: природные богатства помогают в какой-то мере повысить жизненный уровень населения, но не обеспечивают условий для самоподдерживающегося роста»⁷.

В связи с этим странам – экспортерам сырьевых товаров, в частности Казахстану, требуется введение экономической политики, направленной на смягчение негативного воздействия внешнеэкономической конъюнктуры, а также долгосрочной бюджетной политики и стратегии государственных расходов.

Одним из эффективных решений устойчивости экономической системы является введение определенных институциональных механизмов. В частности, накопление финансовых средств в период высоких цен на нефть для покрытия бюджетных разрывов в неблагоприятные годы является одной из стратегий борьбы с «голландской болезнью» у стран – экспортеров нефти⁸.

Стабилизационные фонды невозобновляемых ресурсов начали создаваться еще в 70-е гг. XX в. в странах, экономика которых во многом зависела от экспорта минерального сырья. При этом следует заметить, что в то время мировая экономика еще не знала примеров негативной динамики цен на нефть.

Накопительные фонды в Иране, Кувейте, Венесуэле, Саудовской Аравии, Ливии, Нигерии, Омане, Норвегии, американском штате Аляска и канадской провинции Альберта формировались за счет сверхприбылей от нефти и газа. Стабилизационный фонд Чили был создан для снижения колебаний доходов от торговли медью на обменный курс и доходы бюджета.

⁷ Как избежать ресурсного проклятия / под ред. М. Хамфриса, Дж. Сакса и Дж. Стиглица. М., 2011. С. 15.

⁸ Как отмечается в литературе, с началом перехода к рынку в 1992 г. составляющие торговли Казахстана подверглись существенному изменению. Трансформационный спад был более глубоким в производстве, чем в добывающих отраслях промышленности. Секторная занятость также испытала серьезные структурные изменения. Некоторые отрасли экономики (сельское хозяйство, промышленный сектор) почти полностью оказались разрушенными. Экономическое развитие республики до сих пор сильно зависит от нефтегазового экспортного сектора и высокого реального обменного курса. Таким образом, экономика подвержена товарным ценовым колебаниям, следовательно, «голландской болезни». См. подробнее: *Kuralbayeva K., Kutun A., Wyzan M. Is Kazakhstan Vulnerable to the Dutch Disease? / Centre for European Integration Studies // Working Paper. 2001. № B-29. P. 1–39 ; Забелина О. Российская специфика «голландской болезни» // Вопросы экономики. 2004. № 11. С. 71.*

Так, постоянный нефтяной фонд Аляски был создан в 1976 г. по итогам референдума среди жителей штата. В фонд отчисляется 25 % средств, полученных правительством штата от нефтяных компаний (налоги, лицензии на бурение, плата за использование нефтепровода), а часть прибыли идет на дивиденды жителям Аляски. В конце 2005 г. его объем составил 32 млрд долларов, а дивиденды – 845 долларов на человека. Доходность фонда за последние пять лет была на уровне 5,78 %.

В Кувейте существует два фонда – Бюджетный резервный фонд (с 1960 г.) и Резервный фонд будущих поколений (с 1976 г.). В фонд будущих поколений перечисляется 10 % государственных доходов (независимо от их происхождения и цен на нефть). Характер размещения средств фондов не разглашается, хотя известно, что деньги вкладываются в ценные бумаги развитых стран. Именно из этих фондов Кувейт профинансировал восстановление страны после войны 1990 – 1991 гг.

В Норвегии в 1990 г. был создан Государственный нефтяной фонд, который выполняет стабилизационную функцию, а также играет роль «фонда будущих поколений». Порядок наполнения фонда определяется правительством и ежегодно утверждается стортингом. В него поступает около половины нефтяных доходов госбюджета. Вследствие спада на мировых финансовых рынках, замедления темпов роста мировой экономики и усиления европейского бюджетно-долгового кризиса во втором квартале 2012 г. фонд показал отрицательную доходность на инвестированный капитал – минус 2,2 %, потеряв на инвестициях 77 млрд норвежских крон (10,58 млрд евро по текущим курсам)⁹.

Правительство Норвегии проводит политику пополнения Государственного нефтяного фонда очень жестко. В результате связь между притоком нефтедолларов и бюджетными расходами стала обратной: чем выше нефтяные цены, тем меньше бюджетные расходы, и наоборот.

В Омане в 1980 г. был создан Государственный резервный фонд, а в 1993 г. – Нефтяной фонд. При этом все нефтяные доходы при цене до 15 долларов за баррель идут в бюджет, следующие 2 доллара за баррель – в Государственный резервный фонд, следующие 0,5 доллара за баррель – в Нефтяной фонд, а при цене свыше 17,5 долларов за баррель нефтяные сверхдоходы снова направляются в бюджет. Однако фактически фонды наполнить так и не удалось, так как их средства постоянно шли на покрытие бюджетного дефицита.

Существенные изменения мировых цен на нефть привели к значительным колебаниям налоговых доходов федерального бюджета России, создавая трудности финансирования расходов и осуществления платежей по внешнему долгу при неблагоприятной внешнеэкономической конъюнктуре¹⁰. В связи с этим 1 января 2004 г. был сформирован Стабилизационный фонд Российской Федерации.

⁹ URL: <http://top.rbc.ru/economics/10/08/2012/664080.shtml>

¹⁰ См.: *Афанасьев Мст.* Инструментарий стабилизационного фонда : опыт и перспективы // Вопросы экономики. 2004. № 3. С. 65.

Аккумуляирование финансовых ресурсов было направлено на решение таких приоритетных задач, как снижение зависимости бюджетных доходов от конъюнктуры цен на нефть, обеспечение сбалансированности федерального бюджета при снижении цены на нефть ниже базовой.

В Стабилизационный фонд перечислялись государственные доходы от добычи и экспорта нефти (в части экспортных пошлин и налога на добычу полезных ископаемых) при превышении мировой цены на нефть специально определенной «цены отсечения», т.е. госбюджет получал средства, как если бы цена на нефть была равна «цене отсечения», а всё сверх этого идет в Стабилизационный фонд.

Основным направлением расходов Стабилизационного фонда стало погашение внешнего долга. Средства выделялись также на финансирование Пенсионного фонда Российской Федерации, ряда крупных инвестиционных проектов и развитие нанотехнологий¹¹.

1 января 2008 г. в целях обеспечения устойчивости бюджетных расходов Стабилизационный фонд был преобразован в *Резервный фонд*, который должен обеспечивать расходы бюджета в случае значительного снижения цен на нефть, а также призванный стать частью устойчивого механизма пенсионного обеспечения граждан Российской Федерации на длительную перспективу – Фонд национального благосостояния.

Как показывает международный опыт, формирование накопительных стабилизационных фондов может базироваться на двух основных моделях.

Согласно первой модели, базовая цена на экспортируемые природные ресурсы устанавливается на уровне ниже среднего долгосрочного прогноза. Краткосрочные и среднесрочные падения мировых цен не приводят к существенному сокращению ресурсов стабилизационного фонда именно благодаря низким пороговым ценам. Такая модель обычно применяется в странах, где себестоимость продукции добывающих отраслей намного ниже среднемировых показателей. Вторая модель предполагает разделение стабилизационного фонда по назначению и функциям и соответственно по механизму формирования его ресурсов. Это позволяет создавать независимый «фонд будущих поколений», ресурсы которого не тратятся на сглаживание колебаний в бюджетных доходах. Для выравнивания текущих и среднесрочных расходов создается специальный фонд. Данная модель присуща странам с относительно ограниченными бюджетными ресурсами¹².

Национальный фонд Республики Казахстан был создан Указом Президента от 23 августа 2000 г. № 402 «О Национальном фонде Республики Казахстан» (далее – Указ о Нацфонде)¹³.

¹¹ См.: Эдер Л., Филимонова И. Экономика нефтегазового сектора России // Вопросы экономики. 2012. № 10. С. 80–81.

¹² См.: Афанасьев Мст. Указ. соч. С. 67.

¹³ Согласно данным, озвученным в октябре 2012 г. Председателем Национального банка РК на обсуждении законопроекта о республиканском бюджете, с начала 2012 г. на пополнение активов Нацфонда было направлено более 2,2 млрд долларов США. За девять месяцев доходность в целом по Нацфонду составила 7,18 %. На сберегательный портфель приходится 18,4 млрд долларов США, на стабилизационный – 5,6 млрд долларов США.

Вокруг Национального фонда РК велись острые споры – относительно необходимости его создания, предельных размеров фонда, принципов формирования и возможных направлениях использования и т.д. «Создание нефтяного фонда обязательно, – заявил тогда Н. А. Назарбаев. – Цены в мире могут меняться, и если сейчас есть сверхдоходы от продажи нефти, то мы должны их откладывать на тот случай, когда подобной конъюнктуры не будет. Государство должно уверенно идти в будущее, а для этого мы должны иметь резервы»¹⁴.

Как известно, темпы экономического роста Казахстана в докризисный период, так высоко оцениваемые мировым сообществом, объясняются в основном благоприятной внешнеэкономической конъюнктурой, а именно высокими ценами на углеводородное и металлургическое сырье, а также электроэнергию¹⁵. В свою очередь, положительная конъюнктура мирового рынка нефти, значительные вливания валютной выручки в страну, увеличение объемов собираемых налогов с недропользователей, а также ответственная экономическая политика государства обеспечили благоприятные условия для создания в Казахстане накопительного фонда.

Основными источниками формирования Национального фонда РК являются поступления от организаций нефтяного сектора в виде корпоративного подоходного налога, налога на сверхприбыль, налога на добычу полезных ископаемых, бонусов, доли по разделу продукции, рентного налога на экспорт, а также других поступлений от операций, осуществляемых организациями нефтяного сектора. Кроме указанных поступлений источниками формирования также являются инвестиционные доходы от управления Национальным фондом РК, иные поступления и доходы, не запрещенные законодательством.

Национальный фонд РК предназначен для обеспечения социально-экономического развития государства путем накопления финансовых активов и иного имущества, за исключением нематериальных активов, снижения зависимости экономики от нефтяного сектора и воздействия неблагоприятных внешних факторов.

Таким образом, создание фонда преследует две основные цели.

Во-первых, фонд должен обеспечить снижение зависимости бюджета от конъюнктуры мировых цен, а также, ограничивая бюджетную экспансию, способствовать осуществлению правительством более взвешенной бюджетной политики. Иначе говоря, выполнять стабилизационную функцию. Средства Национального фонда РК, используемые для осуществления стабилизационной функции, определяются в размере, необходимом для обеспечения гарантированного трансферта.

Во-вторых, накопительный фонд должен аккумулировать доходы от использования невозполнимых природных ресурсов для их реализации будущими поколениями. Накопления должны компенсировать потомкам их возможные потери. В данном случае Национальный фонд РК осущест-

¹⁴ URL: <http://www.kazpravda.kz/c/1298403648>

¹⁵ См.: Кошанов А. Национальные экономические интересы и отношения собственности. Алматы, 2009. С. 81.

влияет сберегательную функцию, которая обеспечивает накопление финансовых активов и иного имущества, за исключением нематериальных активов, и доходность активов Национального фонда РК в долгосрочной перспективе при умеренном уровне риска.

Если стабилизирующая функция накопительного фонда, как показывает практика, полностью оправдывает себя, то относительно другого его назначения экспертами были даны весьма скептические оценки. Например, по мнению В. Мау, второе назначение фонда не имеет под собой серьезных оснований – ни теоретических, ни практических. Только в некоторых наследственных нефтяных монархиях, т.е. там, где понятие «будущее поколение» имеет конкретный, персонифицированный характер, реально такое назначение фонда. Более того, считает эксперт, «сомнительна сама идея необходимости компенсировать что-то будущим поколениям в условиях резкого ускорения технического прогресса и усиления его непредсказуемости»¹⁶.

При этом следует отметить, что обособление финансовых средств было обусловлено не только объективно существующей в Казахстане в тот период экономической ситуацией, необходимостью разрешения конкретных целей, но и разразившимся в конце 90-х гг. XX в. бюджетным кризисом в ряде развитых стран. Так, бюджетный кризис быстро нарастал в Швеции, Финляндии, Дании и Норвегии. В связи с этим в скандинавских странах были приняты изменения и дополнения в бюджетное законодательство. Согласно нормам, введенным в Норвегии в 2001 г., правительство получило право сдерживать бюджетный дефицит, расходуя ежегодно не более 4 % нефтяного фонда.

Следует отметить, что регулярные экономические сбои в конце 90-х гг. XX столетия заставили многих исследователей обратить более пристальное внимание на проблему распределения доходов. Например, нобелевский лауреат по экономике В. Леонтьев в своем интервью в 1997 г. отмечал, что «труд не будет больше играть такую роль, и главное будет заключаться в том, чтобы управлять системой. Люди будут получать свои доходы через систему социального обеспечения. Уже сейчас мы получаем их через социальное обеспечение и пытаемся придумать всякий раз предлог для оказания людям социальной помощи. Огромную роль при этом, – полагал В. Леонтьев, – будет играть государство, и те экономисты, которые пытаются ее минимизировать, ... демонстрируют поверхностное понимание того, как работает экономическая система»¹⁷. Экономический кризис подтвердил правильность прогнозов В. Леонтьева.

Согласно п. 1 ст. 21 Бюджетного кодекса Республики Казахстан (далее – БК РК) Национальный фонд РК представляет собой *активы государства* в виде финансовых активов, сосредоточиваемых на счете Правительства РК в Национальном банке РК (далее – НБ РК), а также в виде иного имущества, за исключением нематериальных активов и предназначен

¹⁶ См.: Мау В. Экономическая политика в 2004 году : поиск модели консолидации роста // Вопросы экономики. 2005. № 1. С. 16.

¹⁷ Самуэльсон П. О чем думают экономисты : беседы с нобелевскими лауреатами / под ред. П. Самуэльсона, У. Барнетта ; пер. с англ. 2-е изд. М., 2010. С. 69.

для обеспечения стабильного социально-экономического развития государства, накопления финансовых активов и иного имущества, за исключением нематериальных активов, снижения зависимости экономики от нефтяного сектора и воздействия неблагоприятных внешних факторов¹⁸.

В соответствии с п. 4 ст. 21 БК РК формирование и использование Национального фонда РК определяются с учетом конъюнктуры мировых и внутренних товарных и финансовых рынков, экономической ситуации в государстве и за рубежом, приоритетов социально-экономического развития республики с сохранением при этом макроэкономической и фискальной стабильности и соблюдением основных целей и задач Национального фонда.

Сегодня во многих странах государственные резервные накопительные фонды используются для стабилизации государственного бюджета в периоды снижения государственных доходов и/или для государственных нужд в долгосрочной перспективе. В связи с кризисными процессами в экономике Казахстан также вынужден пополнять республиканский бюджет с помощью перемещений средств из Национального фонда. Сегодня одной из основных статей расхода Национального фонда РК является *гарантированный трансферт*, т.е. *невозвратные поступления* в республиканский бюджет из Национального фонда РК.

Министерством экономики и бюджетного планирования РК дефицит бюджета в Республике Казахстан на 2009 г. был спрогнозирован на уровне 573,6 млрд тенге¹⁹. Снижение доходной части бюджета, как пояснил тогда глава министерства, произошло из-за снижения прогнозируемых макроэкономических показателей (внутренней добавленной стоимости ненефтяного сектора, объемов импорта и экспорта); расширения в проекте нового Налогового кодекса инвестиционных налоговых преференций на весь сырьевой сектор экономики и снижения деловой активности²⁰. В связи с дефицитом бюджета возникла необходимость осуществления трансферта из Национального фонда РК в республиканский бюджет.

В своем Послании народу Казахстана от 29 января 2010 г. «Новое десятилетие – новый экономический подъем – новые возможности Казахстана» Н. А. Назарбаев отметил: «...В условиях кризиса своего рода «подушкой безопасности» стал для нас Национальный фонд. Теперь его задача – стать гарантом стабильности и процветания. ... Начиная с текущего года, гарантированный трансферт в республиканский бюджет будет зафиксирован в абсолютном размере – 8 миллиардов долларов. Этот трансферт должен направляться, прежде всего, на цели осуществления индустриализации. Никаких займов из Нацфонда, никаких других дополнительных трансфертов в бюджет не будет»²¹.

¹⁸ Следует отметить, что на используемое в БК РК понятие «активы государства», согласно п. 4 ст. 4 Закона РК от 1 марта 2011 г. № 413-IV «О государственном имуществе», распространяется понятие «государственного имущества».

¹⁹ URL: <http://www.kt.kz/index.php?lang=rus&uin=1133167963&chapte>

²⁰ URL: http://www.rian.ru/crisis_news/20081125/155848225.html

²¹ URL: http://akorda.kz/ru/page/poslanie-prezidenta-respubliki-kazakhstan-n-a-nazarbaeva-narodu-kazakhstana-29-yanva-2010-goda_1340624693

16 марта 2010 г. министр экономического развития и торговли РК Ж. С. Айтжанова, представляя на заседании правительства Концепцию формирования и использования средств Национального фонда РК, подчеркнула, что «функциями Национального фонда останутся стабилизационная и сберегательная. Реализация стабилизационной функции будет осуществлена через гарантированный трансферт в республиканский бюджет, зафиксированный в абсолютном выражении на уровне 8 млрд долларов США, взамен ранее лимитированного не более 1/3 части от активов Фонда»²².

При исследовании публичных фондов денежных средств в научной литературе выделяют, с одной стороны, их экономическую сущность, обращая внимание прежде всего на цели, задачи, воздействие на экономику страны аккумулированного государством денежного фонда, а с другой – правовую форму организации фондов.

Накопительные стабилизационные фонды, как показывает мировая практика, могут формироваться в виде специально созданных государством самостоятельных юридических лиц либо, как в Казахстане, управление фондом денежных средств, являющимся частью государственной казны, может быть доверено уполномоченному государственному органу.

В Казахстане сложилась довольно непростая система реализации права государственной собственности на средства Национального фонда РК. По сути, в этом нет ничего удивительного, поскольку государственная собственность, как отмечает С. С. Алексеев, «занимает особое место по той причине, что причудливо соединяет определенные качества собственности вообще (правда, только в некотором, неполном их объеме) с государственной властью, ее возможностью императивного властвования под эгидой “собственности”»²³.

Во-первых, в соответствии с подп. 3 п. 2 Указа о Нацфонде *объем и направления использования* Национального фонда определяются Президентом РК по предложению Правительства РК. Иначе говоря, за Президентом РК фактически закреплено *правомочие по распоряжению* средствами Национального фонда. Данное правомочие строго ограничено предусмотренным ст. 23 БК РК перечнем возможных расходов средств Национального фонда РК.

Во-вторых, согласно подп. 1 п. 2 ст. 2 Закона РК от 1 марта 2011 г. № 413-IV «О государственном имуществе» (далее – Закон о госимуществе) средства республиканского бюджета и средства Национального фонда РК являются имуществом государственной казны. По общему правилу от имени Республики Казахстан Правительство РК *организует управление* государственным имуществом и *управляет* средствами республиканского бюджета и Национального фонда РК. Однако в соответствии с п. 7 ст. 21 БК РК *доверительное управление* Национальным фондом РК осу-

²² URL: http://www.minplan.gov.kz/pressservice/482/29579/index.php?month=05&year=2012&ELEMENT_ID=29579&

²³ Алексеев С. С. Право собственности : проблемы теории. 2-е изд., перераб. и доп. М., 2007. С. 50.

пеществляет НБ РК на основании договора о доверительном управлении, заключаемого между НБ РК и Правительством РК. Составление годовой финансовой отчетности по результатам доверительного управления Национальным фондом РК осуществляет НБ РК в соответствии с договором о доверительном управлении.

НБ РК является государственным органом, обеспечивающим разработку и проведение денежно-кредитной политики государства, функционирование платежных систем, осуществляющим валютное регулирование и контроль, государственное регулирование, контроль и надзор финансового рынка и финансовых организаций и т.д. Согласно ст. 3 Закона РК от 30 марта 1995 г. № 2155 «О Национальном банке Республики Казахстан» (далее – Закон о Нацбанке) НБ РК подотчетен Президенту РК. Нацбанк является юридическим лицом в организационно-правовой форме республиканского государственного учреждения.

В соответствии с подп. 31 ст. 8 Закона о Нацбанке в полномочия НБ РК входит осуществление доверительного управления Национальным фондом РК на основании договора о доверительном управлении. При этом за услуги, оказываемые Правительству РК по управлению фондом, НБ РК имеет право на возмещение необходимых расходов и комиссионное вознаграждение.

В-третьих, следует также отметить, что решением Президента РК создан Совет по управлению Национальным фондом, который, согласно ст. 25 БК РК, является консультативно-совещательным органом при Президенте РК, вырабатывает предложения по эффективному использованию фонда и его размещению в финансовые инструменты, за исключением нематериальных активов.

Такая модель управления активами Национального фонда РК в целом оправдывает себя и отражает соотношение сил в системе разделения властей Казахстана.

Таким образом, в кризисный период одним из основных доходов республиканского бюджета стал гарантированный трансферт, т.е. невозвратные поступления в республиканский бюджет из Национального фонда РК, объем которых с учетом реальных финансовых потребностей государства был определен Президентом РК.

В итоге, как справедливо замечает Майкл Спенс, «использование резервов для стабилизации чистых потоков капитала стало важнейшим внутренним средством финансового контроля. В сущности, если происходит стремительный отток капитала, страна, имеющая резервы, может продать свои иностранные активы и получить вырученные от продажи средства, создавая таким образом обратный приток капитала, уравновешивающий отток иностранного капитала. Страны, обладавшие резервами, использовали их с указанной целью и приняли дополнительные меры для облегчения кредитования различных секторов своей экономики. У стран, не имевших резервов, вариантов действий было немного»²⁴.

²⁴ Спенс М. Следующая конвергенция : будущее экономического роста в мире, живущем на разных скоростях : пер. с англ. М., 2013. С. 166.

**ПУБЛИЧНЫЕ ФИНАНСЫ СТРАН ЦЕНТРАЛЬНОЙ
И ВОСТОЧНОЙ ЕВРОПЫ НА ФОНЕ ОСТАЛЬНЫХ СТРАН
ЕВРОПЕЙСКОГО СОЮЗА**

**PUBLIC FINANCES OF THE COUNTRIES OF CENTRAL
AND EASTERN EUROPE COMPARED TO OTHER COUNTRIES
OF THE EUROPEAN UNION**

В. Гжескевич

кандидат экономических наук

Collegium Mazovia Инновационной высшей школы г. Седльце (Польша)

В данной статье автор предпринимает попытку анализа публичных финансов, доходов, расходов, а также дефицита и публичного долга стран Центральной и Восточной Европы, являющихся членами Европейского союза, за 2007–2011 гг.

In the present article the author makes an attempt to analyze public finances, revenues, expenditures, deficit and the public debt of the countries of Central and Eastern Europe that are members of the European Union for the period of 2007–2011.

1. Публичные доходы и расходы за 2007–2010 гг.

Накопление публичных доходов вытекает из необходимости финансирования публичными средствами публичных расходов. Крупные расходы требуют большого накопления публичных доходов. Публичные доходы в финансово-правовой литературе определяются как все денежные поступления, полученные государством и органами местного самоуправления, независимо от характера и источников происхождения этих поступлений. В ситуации отсутствия больших расходов по отношению к доходам возникает необходимость привлечения возвратных доходов, которые позже следует возвратить в большем размере, чем они были привлечены. В странах Центральной и Восточной Европы в период перехода от плановой экономики к рыночной возникли новые проблемы, касающиеся определения объема и роли публичных финансов в государстве¹. В рассматриваемом периоде 2007–2010 гг. ухудшение состояния публичных финансов стран Центральной и Восточной Европы, являющихся членами Европейского союза, было в большой степени результатом роста расходов при снижении доходов сектора публичных финансов по отношению к ВВП (табл. 1).

165

¹ См.: Kosikowski C. Problemy prawne planowania i zarządzania gospodarką narodową i finansami publicznymi we Francji powojennej. Łódź, 1981.

Доходы и расходы сектора публичных финансов стран Центральной и Восточной Европы на фоне остальных стран ЕС за 2007–2010 гг. (% ВВП)

Страна	2007 г.		2008 г.		2009 г.		2010 г.	
	доход	расход	доход	расход	доход	расход	доход	расход
Бельгия	48,1	48,4	48,8	50,2	48,1	54,2	48,3	53,2
Болгария	40,8	39,7	39,3	37,6	35,9	40,6	34,1	38,0
Чехия	41,8	42,5	40,2	42,9	40,2	45,9	40,6	45,8
Дания	55,6	50,8	55,2	51,9	55,6	58,4	52,8	58,0
Германия	43,8	43,6	43,9	43,8	44,5	47,5	43,1	46,7
Эстония	36,8	34,4	37,0	39,9	43,4	45,2	41,5	42,5
Ирландия	36,9	36,8	35,4	42,7	34,5	48,9	35,1	67,5
Греция	39,8	46,5	39,7	49,2	37,8	53,2	40,2	49,8
Испания	41,1	39,2	37,1	41,3	34,7	45,8	36,4	45,7
Франция	49,6	52,3	49,5	52,8	48,4	56,0	48,8	56,6
Италия	46,4	47,9	46,2	48,8	46,6	51,9	46,0	51,0
Кипр	45,5	42,2	43,4	42,5	39,8	45,8	40,2	46,1
Латвия	35,4	35,7	34,6	38,8	33,7	43,9	35,0	42,7
Литва	33,8	34,8	34,1	37,4	34,5	43,6	34,3	42,7
Люксембург	39,9	36,2	39,9	36,6	41,5	42,2	41,2	42,9
Венгрия	45,0	50,0	45,1	48,8	46,1	50,5	45,1	48,8
Мальта	40,1	42,4	40,0	44,8	40,1	43,9	40,5	44,6
Голландия	40,9	45,3	46,6	46,0	46,0	51,4	45,9	51,7
Австрия	47,9	48,5	48,2	48,8	48,8	52,3	48,5	52,8
Польша	40,3	42,2	39,5	43,2	37,2	44,4	38,2	46,2
Португалия	40,9	43,8	40,6	43,6	38,8	48,2	42,0	49,3
Румыния	33,6	36,2	32,5	38,2	32,4	41,0	32,9	40,2
Словения	42,4	42,4	42,3	44,1	43,2	49,0	43,9	49,7
Словакия	32,5	34,3	32,9	35,0	33,6	41,5	31,8	40,0
Финляндия	52,4	47,2	53,5	49,3	53,3	56,0	52,7	56,0
Швеция	54,5	51,0	53,7	51,5	53,7	54,9	52,0	53,0
Великобритания	41,2	44,0	42,5	47,4	40,3	51,6	40,6	51,1

Источник: собственная разработка на основании данных АМЕСО.

Состояние публичных финансов, в котором доходы покрывают расходы – ситуация довольно редкая. Идеальное равновесие бюджетных доходов и расходов является исключительным состоянием. Чаще всего бюджет закрывается сальдо, т.е. бюджетным профицитом или дефицитом². Положительная разница между публичными доходами и публичными расходами, определяемая для расчетного периода, представляет

² См.: Juja T. (red.). *Finanse publiczne*. Poznań, 2011. S. 286.

собой профицит сектора публичных финансов, а отрицательная разница является дефицитом сектора публичных финансов³. Бюджетный профицит означает положительную разницу между бюджетными доходами и расходами для данного бюджетного года. Отрицательная разница между этими величинами является бюджетным дефицитом. Это непокрытая доходами часть расходов, понесенных в течение расчетного периода⁴. Причиной дефицита в общем смысле является недостаточная величина являющихся в распоряжении доходов по отношению к расходам. В немецкоязычных странах это понятие схоже с кредитом, полученным государством⁵.

В странах Центральной и Восточной Европы был поставлен под сомнение догмат о необходимости сбалансированности бюджета как принцип равновесия между расходами и доходами⁶. При сопоставлении доходов и расходов сектора публичных финансов отдельных стран Европейского союза мы отмечаем значительную дифференциацию их участия в ВВП. Во всех государствах Центральной и Восточной Европы, являющихся странами – членами ЕС, в 2007–2010 гг. произошел рост расходов по отношению к ВВП, прирост свыше 5 % произошел в Эстонии (8,1 %), Литве (7,9 %), Словении (7,3 %) и Латвии (7,0 %). В свою очередь, в 2010 г. по сравнению с 2007 г. доходы сектора публичных финансов по отношению к ВВП, кроме Эстонии (рост на 4,7 %) и Словении (на 1,5 %), в остальных странах снизились, например в Болгарии (на 6,7 %), Польше (на 2,1 %). Очень важным вызовом для стран Центральной и Восточной Европы являются обязательства, связанные со вступлением в Европейский союз, т.е. членские взносы, а также совместное финансирование проектов, которые влекут за собой увеличение расходов примерно на 3 % ВПП в год.

Открытым остается также вопрос обоснованности показателя соотношения публичных доходов и расходов к ВВП. Появляются критические замечания по этому поводу. Ставят в упрек, что величина ВВП, считаемая, например, в Польше, и величина валового национального дохода (ВНП), считаемая в странах Европейского союза, не являются тождественными величинами⁷.

2. Уровень дефицита и публичного долга

167

Под публичным долгом понимаются «общие обязательства единиц публичного сектора по различным, дифференцированным, с экономической и правовой точки зрения, финансово-правовым случаям, а прежде

³ См.: О публичных финансах : закон от 27 августа 2009 г. В.з. № 157, ч. 1240 с поздн. изм. (ст. 7).

⁴ См.: *Wernik A.* *Finanse publiczne.* Warszawa, 2011. S. 75.

⁵ См.: *Kolms H.* *Offentlicher Kredit, Finanzwissenschaft.* T. IV. Berlin, 1976 ; *Handbuch der Finanzwissenschaft.* T. III. Tubingr, 1958.

⁶ См.: *Gaudement Paul M., Molinie J.* *Finanse publiczne.* Warszawa, 2000. S. 181.

⁷ См.: *Kosikowski C.* *Naprawa finansów publicznych w Polsce.* Temida 2. Białystok, 2011. S. 149.

всего дефиците, возникшим в результате финансирования излишков публичных расходов над публичными доходами, накопленных за предыдущие периоды»⁸.

Маастрихтский договор определяет публичный долг как «общие обязательства государства перед отечественными и международными субъектами по возврату кредитов, предоставленных финансовыми организациями и непосредственно правительствами стран – членов Парижского клуба или тех, которые были гарантированы либо застрахованы этими правительствами или их учреждениями, а также выкупу остающихся государственных ценных бумаг, выпущенных на отечественный и иностранный рынки, и другие зарегистрированные обязательства государства»⁹.

Бюджетный профицит имелся в 2007 г. во всех странах ЕС, в Болгарии и Эстонии, а Словения сбалансировала бюджет сектора публичных финансов (табл. 2). В этих странах на достаточно низком уровне устанавливался уровень публичного долга. Результат сектора *general government* после 2007 г. существенным образом различался в отдельных странах. Сбалансированного состояния публичных финансов после 2007 г. достигла только Эстония. В свою очередь, в анализируемом периоде тенденция роста уровня публичного долга появилась в остальных странах Центральной и Восточной Европы.

Уровень публичного долга в 2011 г. свыше 40 % в отношении к ВВП составил в Венгрии (81,4 %), Польше (56,4 %), Словении (43,3 %) и Латвии (42,2 %). Высокий уровень публичного долга следует усматривать в ослаблении системы контроля над публичными финансами и отсутствии финансовых санкций.

Ухудшение состояния публичных финансов в рассматриваемый период (2008–2011 гг.) стран Центральной и Восточной Европы стало результатом роста расходов в отношении к ВВП, что было вызвано, главным образом, увеличением бюджетных ассигнований на социальное обеспечение и правительственных трансфертов.

Т а б л и ц а 2

Уровень дефицита и публичного долга сектора публичных финансов стран Центральной и Восточной Европы на фоне остальных стран за 2008–2011 гг. (% ВВП)

Страна	2008 г.		2009 г.		2010 г.		2011 г.	
	сальдо	долг	сальдо	долг	сальдо	долг	сальдо	долг
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Бельгия	–1,0	89,2	–5,5	95,7	–3,8	95,5	–3,7	97,8
Болгария	1,7	13,7	–4,3	14,6	–3,1	16,2	–2,0	16,3
Чехия	–2,2	28,7	–5,8	34,2	–4,8	37,8	–3,3	40,8
Дания	3,2	22,4	–2,7	40,6	–2,5	42,9	–1,8	46,6

⁸ *Chojna-Duch E.* Podstawy finansów publicznych i prawa finansowego. Warszawa, 2012. S. 273.

⁹ Wersja skonsolidowana Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej Dz. Urzęd. Unii Europejskiej z 30 marca 2010 r. nr 2010/C83/01.

Р а з д е л II. Проблемы доходной части бюджетов

Окончание табл. 2

1	2	3	4	5	6	7	8	9
Германия	-0,1	66,8	-3,1	74,5	-4,1	82,5	-0,8	80,5
Эстония	-2,9	4,5	-2,0	7,2	0,2	6,7	1,1	6,1
Ирландия	-7,4	44,5	-13,9	64,9	-30,9	92,2	-13,4	106,4
Греция	-9,8	112,9	-15,6	129,7	-10,7	148,3	-9,4	170,6
Испания	-4,5	40,2	-11,2	53,9	-9,7	61,5	-9,4	69,3
Франция	-3,3	68,2	-7,5	79,2	-7,1	82,3	-5,2	86,0
Италия	-2,7	106,1	-5,4	116,4	-4,5	119,2	-3,9	120,7
Кипр	0,9	48,9	-6,1	58,5	-5,3	61,3	-6,3	71,1
Латвия	-4,2	19,8	-9,8	36,7	-8,1	44,5	-3,4	42,2
Литва	-3,3	15,5	-9,4	29,3	-7,2	37,9	-5,5	38,5
Люксембург	3,2	14,4	-0,8	15,3	-0,8	19,2	-0,3	18,3
Венгрия	-3,7	73,0	-4,6	79,8	-4,4	81,8	4,3	81,4
Мальта	-4,6	62,0	-3,9	67,6	-3,6	68,3	-2,7	70,9
Голландия	0,5	58,5	-5,6	60,8	-5,1	63,1	-4,5	65,5
Австрия	-0,9	63,8	-4,1	69,2	-4,5	72,0	-2,5	72,4
Польша	-3,7	47,1	-7,4	50,9	-7,9	54,8	-5,0	56,4
Португалия	-3,6	71,1	-10,2	83,2	-9,8	93,5	-4,4	108,1
Румыния	-5,7	13,4	-9,0	23,6	-6,8	30,5	-5,5	33,4
Словения	-1,9	22,0	-6,0	35,0	-5,7	38,6	-6,4	46,9
Словакия	-2,1	27,9	-8,0	35,6	-7,7	41,0	-4,9	43,3
Финляндия	4,4	33,9	-2,5	43,5	-2,5	48,6	-0,6	49,0
Швеция	2,2	38,8	0,7	42,6	0,3	39,5	0,4	38,4
Великобритания	-5,1	52,3	-11,5	67,8	-10,2	79,4	-7,8	85,0

В. Гжежевич. Публичные финансы стран... Европы...

Источник: собственная разработка на основании данных www.Eurostatgov_dd_edpt1

Существенное изменение произошло в связи с необходимостью адаптации правовых норм стран Центральной и Восточной Европы к законодательству Европейского союза. Категория дефицита и публичного долга стала основным критерием оценки устойчивости состояния публичных финансов и финансовой политики, принимая нормативное выражение¹⁰. Уровень дефицита и публичного долга ставит под угрозу выполнение финансовых критериев конвергенции. Бюджетный дефицит становится хроническим элементом политики государства. Этот факт следует признать как один из признаков кризиса публичных финансов¹¹.

169

¹⁰ Протокол № 5 к ст. 104 Маастрихтского договора : принят 7 февраля 1992 г., а с 2009 г. – Договор о функционировании Европейского союза в ст. 126 и ст. 1 Протокола № 12 о чрезвычайном дефиците, являющегося приложением к Договору, допускают наличие бюджетного дефицита и публичного долга, но в определенных пределах и на особых условиях. См.: Консолидированная версия Договора о функционировании Европейского союза, Dz. Urzęd. Unii Europejskiej z 30 marca 2010 r. Nr 2010/C83/01.

¹¹ См.: Kosikowski C. Naprawa finansów publicznych w Polsce. Temida 2. Białystok, 2011. S. 50.

В 2011 г., в сравнении с предыдущим годом, благодаря предпринятым консолидированным действиям, дефицит сектора *general government* снизился во всех странах Центральной и Восточной Европы за исключением Словении. Сильнее всех в Венгрии (на 8,0 проц. п.), Словакии (на 3,0 проц. п.) и Польше (на 2,9 проц. п.). В этой группе особым случаем является Венгрия, которая достигла бюджетного профицита (4,3 % ВВП) вследствие ликвидации пенсионной системы.

В настоящее время оздоровление финансов в странах Европейского союза становится гораздо более сложным, нежели когда-то в прошлом, так как актуальному низкому уровню экономики сопутствуют высокий уровень безработицы, снижение бюджетных поступлений. Кроме того, спасательная программа Европейского союза охватывает, в частности, страны, публичные финансы которых оказались в кризисном состоянии, т.е. Грецию, Испанию, Италию или Португалию.

Финансовый профицит стран Центральной и Восточной Европы еще в 2007 г. в результате воздействия кризисных явлений превратился в 2008 г. в чрезмерный дефицит. Результатом этого было возбуждение в 2009 г. процедур, устанавливающих наличие чрезмерного уровня дефицита. Это касалось Польши, Чехии, Словакии (процедуры по отношению к Венгрии были возбуждены раньше). В настоящее время процедура чрезмерного дефицита возбуждена по отношению к странам Центральной и Восточной Европы, являющихся странами – членами ЕС: Чехии, Словении, Словакии, Польше, Литве, Латвии и Венгрии. Закрытие применяемых процедур чрезмерного дефицита связано с многочисленными отказами и самопожертвованием со стороны этих стран; это относится к радикальным ограничениям в сфере публичных расходов, повышения ставки НДС.

Темп прироста долга сектора публичных финансов стран Центральной и Восточной Европы за исключением Эстонии может уменьшиться в 2012–2013 гг. В Венгрии прогнозируется снижение уровня обязательств сектора государственных и муниципальных учреждений, однако он останется значительно выше ставки рефинансирования. Рост публичного долга в некоторых странах может быть результатом возможной дальнейшей поддержки государственных предприятий и банковской системы (Словения и Литва).

В Польше вопрос публичного долга регулируется, в частности, законом от 2 апреля 1997 г. Конституции Республики Польша¹², которая определяет:

- в ст. 215 абз. 5 запрет на кредитование или предоставление гарантий и финансовых поручительств, вследствие которых государственный публичный долг превысит 3/5 ставки валового внутреннего продукта;
- в ст. 216 абз. 4 и ст. 236 абз. 1 законом возложена обязанность по исчислению стоимости годового валового внутреннего продукта и государственного публичного долга;
- в ст. 216 абз. 2 предоставляется право Государственной казне, Национальному польскому банку или государственным юридическим лицам на выпуск ценных бумаг;

¹² Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.

– в ст. 216 абз. 4 законом возложена обязанность определения принципов кредитования и предоставления гарантий и поручительств государством.

В сравнении с законодательством ЕС Конституция Республики Польша содержит более строгие (ригористические) и однозначно сформулированные положения. Кроме того, закон от 27 августа 2009 г. о публичных финансах в рамках предохранительных процедур и процедур санации вводит процедурный негативный путь прихода к конституционным лимитам вместе с соответствующими юридическими санкциями. В пределах от 50 до 55 % размера отношения публичного долга к ВВП совет министров принимает проект бюджетного закона о соотношении дефицита и доходов бюджета в размере не выше, чем в текущем году. При объеме 55–60 % отношение долга к ВВП и дефицита бюджета государства к ВВП должно быть соответственно ниже. В единицах местного самоуправления уменьшение задолженности происходит на соответствующий коэффициент, а достигнув (превысив) уровень 60 %, означает нарушение Конституции и в результате отправляет в отставку правительства и привлечение его членов к ответственности перед Государственным трибуналом, что, конечно, не решит проблемы чрезмерной задолженности. Достижение высокого уровня государственного публичного долга имеет негативные последствия для данной страны. Во-первых, это связано с высокими расходами на его обслуживание. Согласно информации, предоставленной Министерством финансов, об оценочном выполнении бюджета государства в период январь–ноябрь 2012 г., расходы по обслуживанию внешнего долга и внешней задолженности составили 41,5 млрд зл., т.е. 15,5 % расходов бюджета государства¹³. В Польше банковский сектор является ключевым источником финансирования государственного публичного долга. Из этого следует вывод, что поступления от налогов в значительной части служат финансированию выплат процентов для банковского сектора, что приводит к дальнейшей аккумуляции финансовых средств в этом секторе.

Во-вторых, запуск процедуры ограничения задолженности вызывает, в первую очередь, ограничение расходов социального характера. Принятые объемы государственного публичного долга в отношении к ВВП приводят к тому, что данное соотношение снижается, но не в квотативном выражении. Примером этого служат часы на Таймс-Сквер в Нью-Йорке, запущенные 7 сентября 2000 г. и показывающие размер публичного долга Соединенных Штатов Америки. По этому же образцу были запущены часы публичного долга в Польше, которые, считая со дня их запуска, показывают постоянный рост его объема.

3. Фискальные обременения как источник дохода сектора публичных финансов

Публичными средствами являются те денежные средства, которые были получены от определенных источников субъектами (единицами)

¹³ Примерно расходы по обслуживанию государственного долга составили в 2010 г. 11,6 %, а в 2011 г. – 11,9 % общих расходов бюджета государства.

сектора публичных финансов или уплачены в пользу публичного бюджета¹⁴. Публичные доходы, или «публичная дань», являются одним из главных видов публичных средств. В Польше категория «публичная дань», которая появилась в ст. 217 Конституции Республики Польша («обложение налогами, другой публичной данью»), не была определена законом. К ней относятся: 1) налоги, понимаемые как ассигнования, в частности денежного и публично-правового характера, оплаты, сборы и другие денежные взносы, которые в обязательном порядке должны быть уплачены в пользу публичных субъектов (государства, единиц местного самоуправления) и других субъектов сектора публичных финансов; 2) те, что вытекают из отдельных законов, например таможенные пошлины или взносы гмин. Самой существенной, самой главной функцией «публичной дани» является фискальная функция. Государство с помощью налогов выполняет фискальные цели, осуществляя корректировку доходов по принятым социально-экономическим задачам.

Налоги в странах Центральной и Восточной Европы не представляют собой внутренне единой экономической категории. Они отличаются друг от друга конструкцией отдельных составляющих. Это касается конструкции субъектов, предмета, основы налогообложения.

Из данных, представленных в табл. 3, следует, что скандинавские страны сохраняют самое высокое налоговое обременение в отношении к ВВП. Средняя налоговая ставка за 1995–2009 гг. складывалась на уровне от 42,7 % ВВП в Норвегии до 49,3 % в Швеции. Самый низкий уровень налоговых обременений в отношении к ВВП отмечается в Румынии (28,6 %), Литве (29,2 %) и Болгарии (30,7 %), следовательно, в странах с относительно низким уровнем социально-экономического развития. В странах Центральной и Восточной Европы уровень фискализма в рассматриваемый период показывает снижающуюся тенденцию. Самое сильное снижение налоговых обременений произошло в Словакии (6,9 проц. п.), Эстонии (4,2 проц. п.) и Польше (–3,1 проц. п.).

Из анализа данных вытекает, что высокие налоговые обременения в скандинавских странах не сказываются на замедлении темпов развития страны, примером чему является Швеция. Источником налогов в макроэкономическом масштабе является национальный доход. Уровень экономического развития оказывает существенное влияние на форму налоговых систем. Страны с высоким ВВП, это относится к так называемым старым членам Европейского союза, характеризуются более высокой налоговой ставкой, так как рост национального дохода увеличивает поток доходов, предназначенных на потребление, что приводит к налогообложению его налогами на потребление¹⁵.

¹⁴ См.: *Salachna Joanna M. Środki publiczne ich formy prawne oraz zasady realizacji w sektorze finansów publicznych // Ruskowski E. (red.). System prawa finansowego. T. II. Prawo finansowe sektora finansów publicznych. Warszawa, 2010. S. 85.*

¹⁵ Среди пятнадцати самых богатых стран мира есть десять стран, где самое высокое бремя налога. К ним принадлежат Швеция, Голландия, Дания, Норвегия, Великобритания, Франция, Австрия, Германия и Финляндия.

Р а з д е л II. Проблемы доходной части бюджетов

Т а б л и ц а 3

*Доходы по публичной дани в странах Центральной и Восточной Европы
на фоне остальных стран в 2007–2010 гг. (% ВВП)*

Страна	Год						Средняя налоговая ставка, 1995–2010	Разница
	1995	2000	2006	2007	2008	2010		
Бельгия	46,0	47,3	46,7	46,1	46,6	46,4	46,9	0,6
Болгария	31,1	31,5	30,7	33,3	32,3	27,4	30,7	–0,4
Чехия	35,5	33,9	35,4	35,9	34,5	33,8	34,7	–0,8
Дания	49,8	50,2	50,5	49,8	48,6	48,5	49,8	0,0
Германия	41,5	42,8	40,0	40,0	40,2	39,5	40,9	–0,6
Эстония	36,3	31,0	30,8	31,5	31,8	34,3	32,3	–4,2
Ирландия	34,5	32,5	33,3	32,7	31,1	29,8	32,1	–2,4
Греция	31,0	36,6	33,4	34,4	34,2	33,2	33,9	2,9
Испания	33,0	35,0	37,6	38,0	33,9	32,9	34,9	3,9
Франция	44,4	46,0	45,9	45,2	45,0	44,5	45,5	1,1
Италия	37,8	41,8	42,0	43,0	43,0	42,6	41,7	3,9
Кипр	26,9	30,0	35,8	40,1	38,6	35,7	31,8	4,9
Латвия	38,2	40,0	36,7	36,5	36,3	27,5	38,0	–0,2
Литва	27,5	30,0	29,6	29,9	30,4	27,4	29,2	1,7
Люксембург	38,2	40,0	36,7	36,5	36,3	38,0	38,7	0,5
Венгрия	41,0	39,9	37,4	40,5	40,4	37,8	38,9	–2,1
Мальта	27,9	29,0	35,4	36,1	35,1	34,6	31,6	3,7
Голландия	41,4	40,9	38,6	39,8	39,5	39,5	39,9	–1,5
Австрия	43,7	45,1	43,0	43,2	44,2	43,7	44,8	1,1
Польша	37,1	32,6	33,8	34,8	34,3	31,8	34,0	–3,1
Португалия	31,8	33,7	35,7	35,9	35,9	34,8	34,0	2,2
Румыния	27,7	30,6	29,2	29,8	28,8	28,1	28,6	0,9
Словения	39,2	37,5	38,5	37,9	37,5	38,2	38,1	–1,1
Словакия	40,4	34,1	29,4	29,5	29,4	28,3	33,5	–6,9
Финляндия	46,3	47,4	43,9	43,1	43,0	42,3	45,0	–1,3
Швеция	48,5	52,1	48,7	47,8	46,6	46,3	49,3	0,8
Великобритания	36,0	38,1	38,3	37,9	39,5	37,4	37,2	1,2

Источник: <http://eurostat.ec.europa.eu>

Снижение публичных доходов в ВВП стран Центральной и Восточной Европы, в свою очередь, оказывало непосредственное влияние на высокий темп роста уровня публичного долга. Рост публичного долга в отношении к ВВП в 2010 г. по сравнению с 2007 г. составил в Латвии – на 36,7 проц. п., в Литве – на 20,5 проц. п., Румынии – на 17,8 проц. п. и Словакии – на 17,3 проц. п.

Взыскание публичных доходов влияет на их функционирование. В польской системе налогового права, так же как и в других странах Европейского союза, взыскание налогов – обязанность органов налоговой

администрации, которая, руководствуясь законом о применении государственного принуждения, имеет право на взыскание без необходимости обращаться в суд за применением взыскательных мер. Налоговое право в Польше не нормирует отдельного режима принудительного выполнения обязанностей, связанных с выполнением налоговых обязательств, а взыскание публичных платежей осуществляется в порядке, установленном законом о взыскательном производстве, осуществляемом органами администрации¹⁶. Недоимки по «дани» постоянно растут и достигают волнующих размеров. Самые крупные недоимки касаются обязательств по косвенным налогам, т.е. в налоге на товары и услуги (51,0 %) и акцизном налоге (22,4 %). Характерным является также и тот факт, что лишь 54 % бюджетных недоимок находится в ходе административного взыскательного производства¹⁷. При таком положении дел открытым остается вопрос реформы системы взыскания налоговых обязательств, которые составляют доходы государства¹⁸.

Главным выводом представленного анализа является указание на состояние публичных финансов стран Центральной и Восточной Европы после вступления их в Европейский союз. Во всех этих странах отмечается отсутствие равновесия между доходами и публичными расходами и рост задолженности сектора публичных финансов. Публичные доходы стран Центральной и Восточной Европы в рассматриваемый период не покрывали расходов государства, из-за чего появились бюджетный дефицит и публичный долг. Это потребует пересмотра публичных задач и связанных с этим публичных расходов, в частности, это будет касаться ограничений объема публичных задач. Публичный долг рассматривается с точки зрения реформы пенсионного обеспечения в Польше. В рамках рационализации расходов подсектора социального страхования было введено повышение пенсионного возраста для застрахованных.

Высокий уровень публичного долга влечет значительные издержки по его обслуживанию, кроме того, учитывая рост уровня процентных ставок, может оказаться особо опасным. Если бюджетный дефицит хронический и систематический, государство теряет кредит доверия, а взятые им ссуды предоставляются на менее выгодных условиях. Дефицит является результатом понесенных расходов и тем самым роста публичного долга, который увеличивает издержки функционирования страны, а также создает риск инфляции.

¹⁶ См.: *Hauser R., Leoński Z., Skoczylas A.* Postępowanie egzekucyjne w administracji. Warszawa, 2003. S. 3.

¹⁷ Министерство финансов. Информация о возникновении недоимок в бюджете по состоянию на 30 июня 2012 г. URL: www.mf.gov.pl

¹⁸ См.: *Ruśkowski E., Grześkiewicz W.* Konieczna reforma egzekucji zobowiązań podatkowych // *Prawo i Podatki*. 2006. № 2. S. 29 ; *Ruśkowski E.* Wybrane problemy efektywności administracji skarbowej w świetle przeprowadzonych badań // *Gilowska Z., Pogonowski P., Sobczak I.* (red.). Przyjazna administracja skarbowa. T. 2. Warszawa, 2007. S. 23.

**ПРАВОВОЙ МЕХАНИЗМ ФОРМИРОВАНИЯ
ДОХОДОВ БЮДЖЕТОВ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**LEGAL REGULATION OF BUDGET REVENUE
FORMING IN THE RUSSIAN FEDERATION**

А. Пауль

кандидат юридических наук, доцент

Воронежский государственный университет

Статья посвящена вопросам правового регулирования отношений по формированию доходов бюджетов. Автор обосновывает позицию, в соответствии с которой законодательство о налогах и сборах и законодательство о неналоговых доходах бюджетов регулирует перечисление налогов, сборов и иных обязательных платежей на счета, принадлежащие Российской Федерации. Бюджетное право обеспечивает распределение поступивших в пользу Российской Федерации доходов между различными бюджетами бюджетной системы Российской Федерации. Особое внимание в работе обращается на субъектный состав рассматриваемых отношений.

The paper discusses legal regulation of budget revenues forming. Tax law and non-tax revenue legislation lay out order of revenue paying to budget accounts of the Russian Federation. Budget law provides for a distribution of the revenues between subjects of the Russian Federation and municipalities.

Формирование доходов бюджетов в Российской Федерации регулируется различными подотраслями и институтами финансового права. Бюджетный кодекс РФ закрепляет, что доходы бюджетов формируются в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации, законодательством о налогах и сборах и законодательством об иных обязательных платежах (ст. 39 БК РФ).

Данное обстоятельство приводит к определенным сложностям при согласовании взаимодействия между различными подотраслями финансового права и другими отраслями права. Результатом являются нечеткости в правовом регулировании соответствующих отношений, а также противоречия на практике. Например, в настоящее время меры принуждения за несвоевременное исполнение платежных документов на перечисление доходов в бюджеты предусмотрены как в бюджетном законодательстве (ст. 304 БК РФ), так и в законодательстве о налогах и сборах (ст. 133, 135 НК РФ). Высший Арбитражный Суд РФ формулировал позицию, в соответствии с которой при рассмотрении споров, связанных с привлечением банков к ответственности за нарушение сроков исполнения поручений налогоплательщиков (налоговых агентов) о перечислении в бюджет сумм налогов, судам необходимо исходить из того, что

в соответствующих случаях ст. 133 НК РФ подлежит применению вместо ст. 304 БК РФ, устанавливающей аналогичную норму, поскольку в силу ст. 1 и 41 БК РФ налоговое законодательство является специальным по отношению к бюджетному законодательству¹. Однако Конституционный Суд РФ указал, что пеня, указанная в ст. 304 БК РФ, является восстановительной мерой и имеет самостоятельное значение². Указанная ситуация сохраняется в законодательстве более 10 лет. Однако какие-либо изменения не внесены до настоящего времени. Ситуацию спасает лишь то, что в законодательстве нет механизма реализации ст. 304 БК РФ, в связи с чем применяются ст. 133, 135 НК РФ. Тем не менее вряд ли такое регулирование можно признать удовлетворительным. А отсутствие корректировки законодательства свидетельствует о недостаточной разработанности вопросов правового регулирования отношений по формированию доходов бюджетов.

Основу корректного регулирования отношений по формированию доходов бюджетов составляет правильное понимание механизма данного процесса, границ данных отношений, их субъектного состава.

В финансово-правовой литературе имеется определенное число работ, в которых затрагивается вопрос о соотношении бюджетного права и иных подразделений права применительно к формированию доходов бюджетов. По мнению многих авторов, бюджетное право регулирует отношения, возникающие в процессе распределения доходов³, устанавливает перечень и порядок распределения доходов между бюджетами⁴, определяет характер, состав, объем доходов государственного бюджета и порядок их поступления в него⁵. Бюджетное право не регулирует отношения, возникающие в процессе мобилизации денежных средств, составляющих доходы бюджета. Эти отношения регулируются другими институтами финансового права⁶. «Анализ соотношения налогового и бюджетного права позволяет сделать вывод о том, что исполнение доходной части бюджета проходит две ступени: 1) деятельность налоговых органов по сбору доходов в бюджет, которая регулируется налоговым законодательством; 2) деятельность органов Казначейства по дальнейшему распределению поступивших доходов в соответствии с утвержденным бюджетом, их учет

¹ См.: О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации : постановление Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. № 5. П. 46. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

² По жалобе Красноярского филиала закрытого акционерного общества «Коммерческий банк «Ланта-Банк» на нарушение конституционных прав и свобод п. 1 и 2 ст. 135 и ч. 2 ст. 136 Налогового кодекса Российской Федерации см.: Определение Конституционного Суда РФ от 6 декабря 2001 г. № 257-О. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

³ См.: *Бесчеревных В. В.* Развитие советского бюджетного права. М., 1960. С. 15.

⁴ См.: *Цыпкин С. Д.* Доходы государственного бюджета СССР. Правовые вопросы. М., 1973. С. 17.

⁵ См.: *Пискотин М. И.* Советское бюджетное право (основные проблемы). М., 1971. С. 51.

⁶ См.: *Бесчеревных В. В.* Указ. соч. С. 16–17.

и составление отчетности, которая регулируется бюджетным законодательством»⁷.

Подтверждение указанного подхода существует в действующем законодательстве и практике его применения. Конституционный Суд РФ в одном из своих постановлений указал, что «налоговые отношения, возникающие между налогоплательщиками и кредитными учреждениями при исполнении последними платежных поручений на списание налоговых платежей, регулируются налоговым законодательством. Отношения по зачислению средств, *поступивших* в уплату налогов на бюджетные счета, являются бюджетными...»⁸.

Действующее финансовое законодательство восприняло указанную позицию Конституционного Суда РФ. Налоговый кодекс РФ регулирует уплату доходов в бюджетную систему плательщиками (ст. 45 НК РФ), а также перечисление данных доходов банками (ст. 60 НК РФ). Распределение же доходов между бюджетами бюджетной системы России, их поступление в конкретный бюджет регулируется Бюджетным кодексом РФ (ст. 40, 218 БК РФ).

Указанный подход к регулированию отношений по формированию доходов бюджетов поднимает вопрос об их субъектном составе.

Начальный этап формирования доходов бюджетов регулируется законодательством о налогах и сборах и законодательством о неналоговых доходах бюджетов. Субъектный состав данных отношений в большей степени изучен применительно к налоговым отношениям. В литературе существуют различные позиции, так или иначе затрагивающие указанную проблему. В некоторых работах как Российская Федерация, так и субъекты Российской Федерации и муниципальные образования признаются налоговыми кредиторами применительно к налогам (сборам, пеням, штрафам), поступающим, соответственно, в федеральный, региональный и местный бюджет⁹. В данном случае все виды публично-правовых образований фактически признаются субъектами налогового обязательства.

Высказано мнение, что «в условиях, когда значительная часть федеральных налогов является регулирующими доходами бюджета, должнику противостоят два или даже три кредитора (Федерация, субъект Федерации, муниципалитет). Однако удовлетворение интересов региона вследствие регулирующих налоговых поступлений целиком зависит от эффективности действий Федерации по администрированию соответствующего налога, так как регионы лишены возможности выступать па-

⁷ Кузьмина А. В. Правовые основы исполнения бюджета в Российской Федерации : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2004 (цит. по: Грачева Е. Ю., Щекин Д. М. Комментарий к диссертационным исследованиям по финансовому праву. М., 2009. С. 201).

⁸ По делу о проверке конституционности п. 3 ст. 11 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 г. «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» : постановление Конституционного Суда РФ от 12 октября 1998 г. № 24-П. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

⁹ См.: Красюков А. В. Безнадежные долги по налогам и сборам : понятие и процедура списания. М., 2006. С. 32.

раллельным кредитором»¹⁰. Здесь предлагается конструкция, в которой налогоплательщики, плательщики сборов и других платежей также находятся в непосредственных обязательственных отношениях не только с Российской Федерацией, но и с субъектами Российской Федерации и муниципальными образованиями. Однако автор обращает внимание на то, что субъекты Российской Федерации не имеют возможности полноценно участвовать в данных отношениях.

Налоговое право четко не определяет получателя налогов и сборов. В ч. 2 НК РФ не указывается бюджет (бюджеты), в который должны перечисляться те или иные налоги или сборы. Деление налогов и сборов на федеральные, региональные и местные также не зависит от того, в какой бюджет поступают соответствующие платежи, так как критерием здесь является субъект, устанавливающий и вводящий налоги или сборы (ст. 12 НК РФ). В связи с этим налоговое право прямо не указывает кредитора в налоговом обязательстве.

Как представляется, механизм исполнения налогового обязательства в настоящее время построен таким образом, что фактически обозначает в качестве кредитора исключительно Российскую Федерацию. С одной стороны, из содержания ст. 45 НК РФ можно сделать вывод, что налоги и сборы уплачиваются плательщиками не в конкретный бюджет, а в бюджетную систему Российской Федерации в целом (п. 3 ст. 45 НК РФ). Однако бюджетная система не является субъектом права. С другой стороны, налоги и сборы должны быть направлены налогоплательщиком (плательщиком сборов) на соответствующий счет Федерального казначейства РФ. Причем под счетами Федерального казначейства РФ законодательство о налогах и сборах понимает счета, открытые территориальным органам Федерального казначейства, предназначенные для учета поступлений и их распределения между бюджетами бюджетной системы Российской Федерации в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации (п. 2 ст. 11 НК РФ). В соответствии с Правилами ведения бухгалтерского учета в кредитных организациях, расположенных на территории Российской Федерации, речь в данном случае идет о счете № 40101 «Доходы, распределяемые органами Федерального казначейства между уровнями бюджетной системы Российской Федерации». Данный счет, с точки зрения классификации бюджетных счетов, относится к счетам федерального бюджета. Соответственно, правом распоряжения этими счетами обладает исключительно Российская Федерация.

Применительно к субъектному составу налоговых и бюджетных отношений уместно сослаться на Определение Конституционного Суда РФ от 25 декабря 2003 г. № 455-О, согласно которому «Бюджетный кодекс Российской Федерации устанавливает, что доходы бюджетов, включая бюджеты субъектов Российской Федерации, формируются в соответствии с бюджетным и налоговым законодательством Российской Федерации (п. 1 ст. 39). Налоговые доходы считаются уплаченными доходами соответ-

¹⁰ Запольский С. В. Дискуссионные вопросы теории финансового права. М., 2008. С. 134.

ствующего бюджета с момента, определяемого налоговым законодательством Российской Федерации (п. 1 ст. 40 Бюджетного кодекса Российской Федерации). В силу ст. 45 Налогового кодекса Российской Федерации право распоряжаться причитающимися денежными средствами, поступившими в том числе за счет налоговых платежей, возникает у субъекта Российской Федерации с момента поступления налоговых платежей на счет соответствующего органа казначейства. Соответственно, взыскание обязательных платежей – как вопрос, относящийся к сфере налоговых правоотношений, – является предметом ведения Российской Федерации». Из данного Определения можно сделать вывод, что субъекты Российской Федерации не являются субъектами права на взыскание обязательных платежей, т.е. не признаются субъектами обязательственных отношений, связанных с поступлением налогов и сборов в региональные бюджеты. На наш взгляд, этот же вывод может быть распространен на муниципальные образования. Уполномоченной стороной в отношениях по взысканию обязательных платежей признается только Российская Федерация.

Таким образом, в настоящее время действующее законодательство, позиции Конституционного Суда РФ, а также механизм исполнения обязанности по уплате налогов и сборов дают основания полагать, что кредитором в налоговом обязательстве признается только Российская Федерация. Субъекты Российской Федерации и муниципальные образования фактически не рассматриваются субъектами (кредиторами) в рамках налогового обязательства.

Технически налогово-правовая составляющая отношений по формированию доходов бюджетов выглядит следующим образом. Налогоплательщик (плательщик сборов) должен исполнить обязанность по уплате налога (сбора) в соответствии с требованиями ст. 45 НК РФ, предъявив в банк платежное поручение на перечисление налога (сбора) в бюджетную систему Российской Федерации, передав в банк, кассу местной администрации либо в организацию федеральной почтовой связи наличные денежные средства для их перечисления в бюджетную систему Российской Федерации и т.д. С момента совершения действий, указанных в ст. 45 НК РФ, налогоплательщик (плательщик сбора) считается исполнившим свою обязанность. Далее банк обязан в соответствии со ст. 60 НК РФ перечислить соответствующие денежные средства в пользу Российской Федерации на счета Федерального казначейства РФ, предназначенные для распределения доходов между бюджетами бюджетной системы РФ (счета № 40101). С момента поступления средств на указанные счета предмет регулирования налогового права заканчивается.

Сделанный вывод свидетельствует о том, что обеспечение поступления доходов в собственность субъектов Российской Федерации и муниципальных образований составляет предмет регулирования бюджетного, а не налогового права. В литературе обращалось внимание на то, что «налоговое и бюджетное право охватывают отношения по мобилизации средств в казну и зачислению налога на счет бюджета, однако преследуют при этом разные цели правового регулирования. Бюджетно-правовое регулирование обеспечивает выполнение бюджета публичного об-

разования и охватывает отношения между публичными субъектами»¹¹. Такое предположение выглядит логичным с учетом того, что именно в бюджетном законодательстве устанавливаются нормы распределения доходов между бюджетами, именно бюджетное право делит доходы бюджетов на доходы федерального бюджета, доходы бюджетов субъектов Российской Федерации и доходы бюджетов муниципальных образований (гл. 7, 8, 9 БК РФ). Налогоплательщики и плательщики других доходов в бюджеты не имеют возможности и обязанности распределять средства между бюджетами различных публично-правовых образований. Они не являются субъектами бюджетного права, в связи с чем нормы бюджетного права, устанавливающие размеры поступлений налоговых и других доходов в бюджеты конкретных публично-правовых образований, не могут создавать для них каких-либо обязанностей.

Отметим, что в литературе обращается внимание на то, что налогоплательщики несут обязанность по самостоятельному формированию данных платежного поручения на уплату налога, определяющих принадлежность платежа конкретному бюджету¹². Однако сами по себе реквизиты, указанные в платежных документах, не способны обеспечить поступление средств в тот бюджет, в который соответствующий доход должен быть зачислен в конечном итоге. В них содержатся лишь данные, способствующие в дальнейшем направлению того или иного дохода в бюджет того или иного публично-правового образования. При этом в информации о счете получателя в любом случае будет указан счет Федерального казначейства РФ, предназначенный для учета поступлений и их распределения между бюджетами бюджетной системы Российской Федерации.

В результате фактическое движение денежных средств в пользу публично-правовых образований, в бюджеты которых соответствующие доходы подлежат распределению согласно нормам бюджетного права (нормативам распределения), осуществляется в рамках бюджетного права. Должником в этих отношениях является Российская Федерация, которая должна перечислить средства со своего счета № 40101, предназначенного для распределения доходов между бюджетами, соответственно, субъектам Российской Федерации или муниципальным образованиям (на счета их бюджетов). Органы Федерального казначейства РФ при поступлении денежных средств на счета Российской Федерации, предназначенные для учета поступлений и их распределения между бюджетами бюджетной системы Российской Федерации (счета № 40101), оценивают правовую природу поступивших доходов и в соответствии с бюджетным законодательством принимают решения о том, в какой бюджет указанные средства должны быть направлены.

¹¹ Миненкова В. Ю. Проблемы применения бюджетного законодательства : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. СПб., 2006 (цит. по: Грачева Е. Ю., Щекин Д. М. Комментарий к диссертационным исследованиям по финансовому праву. С. 157).

¹² См.: Кустова М. В. Налоговые последствия ошибок в оформлении платежных документов на перечисление налогов : изменение подходов // Арбитражные споры. 2008. № 2.

Помимо отношений, связанных с распределением поступивших доходов между различными публично-правовыми образованиями, в сфере бюджетно-правового регулирования находятся отношения, обеспечивающие обратное движение доходов бюджетов от субъектов Российской Федерации и муниципальных образований в пользу Российской Федерации. Речь идет об отношениях, указанных в ст. 218 БК РФ, в рамках которых осуществляется перечисление средств, необходимых для возврата (зачета) излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налогов, сборов и иных платежей, а также сумм процентов за несвоевременное осуществление такого возврата и процентов, начисленных на излишне взысканные суммы, с единых счетов соответствующих бюджетов на соответствующие счета Федерального казначейства РФ, предназначенные для учета поступлений и их распределения между бюджетами бюджетной системы Российской Федерации. Кроме того, ст. 218 БК РФ включает в отношения, связанные с исполнением бюджетов по доходам, возврат излишне уплаченных или излишне взысканных сумм, а также сумм процентов за несвоевременное осуществление такого возврата и процентов, начисленных на излишне взысканные суммы.

В литературе и на практике дискуссионным является вопрос об отраслевой принадлежности данных отношений. Отдельные положения действующего законодательства ориентируют на их бюджетно-правовую принадлежность. Как было указано выше, ст. 218 БК РФ включает возврат излишне уплаченных или излишне взысканных сумм, а также сумм процентов за несвоевременное осуществление такого возврата и процентов, начисленных на излишне взысканные суммы, в отношения, связанные с исполнением бюджетов по доходам. В определенной мере «зеркальные» нормы имеются в законодательстве о налогах и сборах. Налоговый кодекс РФ содержит нормы, подтверждающие бюджетно-правовую принадлежность данных отношений. Здесь, например, указывается, что поручение на возврат суммы излишне уплаченного налога, оформленное на основании решения налогового органа о возврате этой суммы налога, подлежит направлению налоговым органом в территориальный орган Федерального казначейства для осуществления возврата налогоплательщику в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации (п. 8 ст. 78 НК РФ). Подобная норма содержится также в п. 7 ст. 79 НК РФ.

В то же время существует противоположная точка зрения. Ученые со ссылкой на положения ст. 152 БК РФ обращают внимание на то, что «плательщик субъектом бюджетных отношений и, соответственно, участником бюджетного процесса не является»; «что касается имущественных отношений, складывающихся в связи с возвратом при участии плательщика, то имеются основания усматривать их отраслевую природу, соответствующую природе излишне внесенного платежа»¹³. На практике имеются прецеденты, когда суды указывали, что органы Федерального

¹³ Кустова М. В. Возврат платежей из бюджетной системы РФ : проблемы согласованного отраслевого регулирования и правоприменения // Очерки финансово-правовой науки современности / под общ. ред. Л. К. Вороновой и Н. И. Химичевой. М. ; Харьков, 2011. С. 350.

казначейства РФ не несут перед налогоплательщиками ответственность, предусмотренную бюджетным законодательством (ст. 167 БК РФ)¹⁴.

Как представляется, исключение налогоплательщиков, плательщиков сборов и иных платежей в бюджеты из участников бюджетных отношений соответствовало бы традиционным подходам к субъектному составу данных отношений и определению границ бюджетного права. Ученые еще в советские годы обращали внимание на то, что «субъектами бюджетных правоотношений, в отличие от других видов финансовых правоотношений (налоговых, кредитных и др.), не являются отдельные колхозы, кооперативные предприятия и организации и граждане»¹⁵.

Отношения по перечислению Федеральным казначейством средств, необходимых для осуществления возврата (зачета) излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налогов, сборов и иных платежей, а также сумм процентов за несвоевременное осуществление такого возврата и процентов, начисленных на излишне взысканные суммы, с единых счетов соответствующих бюджетов на соответствующие счета Федерального казначейства, предназначенные для учета поступлений и их распределения между бюджетами бюджетной системы Российской Федерации, призваны финансово обеспечить возможность возврата (возмещения) средств плательщикам. Данные отношения складываются между публично-правовыми образованиями (между субъектом Российской Федерации или муниципальным образованием с одной стороны и Российской Федерацией – с другой). Необходимость такого перечисления средств со счетов региональных или местных бюджетов на счета федерального бюджета обусловлена тем, что действующее бюджетное законодательство требует осуществления возврата (возмещения) доходов их плательщикам именно со счетов Российской Федерации.

Таким образом, в настоящее время действующее финансовое законодательство, судебная практика, а также научные разработки позволяют говорить о комплексном характере правового регулирования формирования доходов бюджетов. Законодательство о налогах и сборах и законодательство о неналоговых доходах бюджетов регулирует перечисление налогов, сборов и иных обязательных платежей на счета, принадлежащие Российской Федерации. Бюджетное право призвано обеспечить распределение поступивших в пользу Российской Федерации доходов между различными бюджетами бюджетной системы Российской Федерации. В рамках бюджетных отношений Российская Федерация обязана перечислять доходы в бюджеты субъектов Российской Федерации или муниципальных образований либо, наоборот, субъекты Российской Федерации или муниципальные образования обязаны перечислять доходы в пользу Российской Федерации для последующего возврата излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налогов, сборов и иных платежей, а также сумм процентов за несвоевременное осуществление такого возврата и процентов, начисленных на излишне взысканные суммы.

¹⁴ См., например: Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 28 ноября 2005 г. № А28-4697/2005-141/28. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

¹⁵ Бесчеревных В. В. Указ. соч. С. 16.

БЮДЖЕТНЫЕ ДОХОДЫ В ИСПАНИИ

THE BUDGET REVENUES IN SPAIN

Я. Марчак

доктор права

Лодзкий университет (Польша)

В статье рассматривается система бюджетных доходов в Испании с точки зрения публично-финансовой экономики страны, сообщается о правовых актах регулирования бюджета Испании и в особенности бюджетных доходов с позиции консолидации и эффективности.

In this article we are talking about the system of budget revenues in Spain. In these purposes it is useful to consider Spain from the viewpoint of its public financial Economics. The article informs on legal acts regulating the budget of Spain and the peculiarities of the budget revenues from the position of consolidation and efficiency.

В настоящее время ведутся дискуссии по вопросам функционирования государства, пределов его компетенций и задач. Прямым стимулом этих дискуссий являются последствия финансового кризиса, очень сильно ощущаемого некоторыми государствами – членами Европейского союза. Поводом этих дискуссий служит состояние публичных финансов. С одной стороны, значительно снизились публично-правовые доходы как результат кризиса, а с другой – увеличился спрос на публичные деньги, так как именно на государство возложена ответственность не только выполнять текущие обязанности, но также устранять отрицательные последствия этого кризиса, в значительной мере связанного с безработицей. Возникают требующие решения вопросы: как финансировать задачи государства? каким должен быть состав бюджетных доходов? и др. В зависимости от признанных идеологий или же экономических концепций ответы на эти вопросы будут значительно отличаться. Кроме того, разница может проявиться не столько в конечной модели, сколько в отношении метода преодоления кризиса. Каждая страна по-своему восприимчива к кризису, следовательно по-своему будет бороться с его последствиями (или же противодействовать ему в будущем).

Сложно себе представить идеальную модель финансирования задач государства во всех странах, а еще сложнее было бы воплотить ее в жизнь, так как задачи во всех странах разные и обусловлены спецификой данной страны, часто являющейся результатом многовековой традиции. Навязываемые различными международными организациями изменения и решения могут привести к противоположному от предполагаемого эффекту. К сожалению, не всегда принимается во внимание сложность этих

решений, особенно если невозможно представить их в моделях и описаниях на английском языке, чаще всего употребляемом в таких разработках. Поэтому самое важное – исследование и анализ положения отдельных стран по подлинным данным, собранным для запросов отчетности и управления этой страны, а не по запросам международных организаций. Несомненно, подобные организации и учреждения не имеют злого умысла, однако упрощения в оценке действительности и вытекающие из этого ошибки просто неизбежны.

Итак, для настоящих обсуждений приняты следующие предположения. Не беремся за оценку идеологической концепции государства, предела его компетенций и задач. Принимаем, что они даны на данный момент, и это является отправным пунктом для дальнейших обсуждений, а их субъект – Испания. Предмет данной работы – испанская система бюджетных доходов. Цель работы – изучить формально-правовые аспекты и структуру бюджетных доходов, а также оценить их эффективность с точки зрения накопленных доходов. Размышлениям предшествует характеристика самой Испании с учетом публичной финансовой экономики. Далее представлены регулирующие бюджет правовые акты. Своеобразие испанской бюджетной системы требует ее рассмотрения и представления бюджетных доходов. Наконец, будет приведен анализ бюджетных доходов за 2002–2012 гг. и оценка испанской бюджетной системы.

Характеристика Испании

На образ финансовой экономики данного государства, особенно бюджетной экономики, влияют принятые начала государственного строя, общественные договоры и политическая обусловленность. Существенное значение имеет также географическое положение Испании.

Испания вступила на путь демократических преобразований и построения правового государства после смерти диктатора в 1975 г., прежде всего на основании принятой 27 декабря 1978 г. Конституции. Своеобразным наследием диктатуры стало образование парламентской монархии. Период диктатуры настолько сильно повлиял на историю государства, что только радикальные основные положения государственного строя, не учитывая монархию, гарантировали его интегральность. Эти радикальные основы заключались в конституционном закреплении очень широкого предела автономии регионов. Поэтому Испанию, унитарное государство, именуют государством автономий. Образующие на основании положений Конституции регионы были названы автономными сообществами (*las comunidades autónomas* – *ССАА*). До гражданской войны 1936 г. существовало лишь одно такое автономное сообщество – Каталония, быстро продвигался процесс образования баскийского сообщества – страны Басков, и медленнее – в отношении Галиции. После окончания гражданской войны были ликвидированы все признаки региональной автономии, начался процесс кастилизации Испании, что стало причиной развития антагонизма между отдельными регионами государства, особенно это коснулось таких национально обособленных регионов, как Каталония и

страна Басков. Такое положение существует по сей день и проявляется стремлением к самостоятельности в качестве особого государственного образования (прежде всего это относится к Каталонии). Такая политическая ситуация очень сильно воздействует на текущее функционирование государства. При создании Конституции и в борьбе за сохранение государственного и территориального единства были приняты определенные конституционные нормы регулирования, независимо от территориального деления государства. Одно из основных положений – равенство всех испанцев в правах и обязанностях, несмотря на происхождение и место проживания. Очень сильно подчеркнут принцип межтерриториальной и межнациональной солидарности. В Конституции Испании для автономных сообществ отведена 1/10 ее статей. Следует подчеркнуть, что в этой части Конституции отчетливо разделяются полномочия и задачи государства и автономных сообществ. Из их анализа четко вытекает, что государство сохранило для себя те функции, которые обеспечивают общенародный, стандартизационный, внерегиональный, поддерживающий и интеграционный масштаб и характер. В это пространство включены также публичные финансы и публичный долг.

Кроме автономных сообществ (их 17), Испания разделяется на провинции и муниципии. Провинций – 50, а муниципий – более 8100.

Публичная финансовая экономика Испании подразделяется на государственную, автономную (так называемых автономных сообществ) и местных образований (провинций и муниципий). Это значительно влияет на бюджеты отдельных правовых субъектов.

По нашему мнению, следует обратить особое внимание на положение автономных сообществ в политической структуре Испании. Их автономия обусловлена ограниченностью зависимости от испанского правительства. Это могут быть связи формально-правового характера или сотрудничество автономных сообществ с правительством в разного вида коллективах, например так называемых конференциях президентов (*las conferencias los presidentes*), отраслевых конференциях (*las conferencias sectoriales*), Совете фискальной и финансовой политики (*el Consejo de Política Fiscal y Financiera – CPFF*). Также в области полномочий автономных сообществ, закрепленных испанской Конституцией, следует подчеркнуть полномочия парламентов (легисляционных собраний – *las asambleas legislativas*) автономных сообществ. Они принимают правовые акты, имеющие силу закона. Тем самым они выполняют формальные условия испанской Конституции в сфере налогообложения. Автономные сообщества, согласно Конституции, осуществляют ограниченное главенство над провинциями и муниципиями, объединенными в данном автономном сообществе, но для бюджетной экономии это значения не имеет.

Принятые в Испании решения резко ограничивают возможность манипуляции как задачами и полномочиями автономных сообществ и местных образований, так и их финансовыми, в основном бюджетными, средствами. Это отчетливо видно в бюджетной структуре как в отношении доходов, так и расходов. Поскольку задачи и компетенции терри-

ториального самоуправления четко отделяются от задач и компетенций государства (это не означает, что в некоторых случаях невозможно эту границу подвинуть в сторону территориального самоуправления), то в сфере бюджетных доходов видна некая тенденция передвигать большую часть публично-правовых доходов в сторону самоуправления, хотя это не распространяется на сами источники доходов.

Правовые основы бюджета Испании

Форма бюджета (бюджетов) Испании – результат принятых формальных урегулирований. Первоначальный его вид определен Конституцией, а изменения произошли на основании Генерального бюджетного закона и Органического закона о бюджетной стабильности и финансовой устойчивости, а также других, не оговоренных в настоящей статье, законов.

В Конституции Испании от 27 декабря 1978 г. вопросам бюджета посвящены ст. 75, 134, 135, 157 и 158. Статьей 75 исключается назначение специальных парламентских комиссий в области государственного бюджета. В статье 134 за правительством закрепляется право разработки (*la elaboración*) Генерального государственного бюджета (*los Presupuestos Generales del Estado – PGE*), а Генеральные кортесы (испанский парламент) рассматривают его, вносят поправки и утверждают. Бюджет принимается на один год и включает в себя совокупность доходов и расходов государственного публичного сектора. Генеральный бюджет государства должен включать сводку налоговых выгод (*el importe de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado*). Правительство обязано представить бюджет не менее чем за три месяца до начала бюджетного года. Непринятие бюджета до начала бюджетного года (1 января) автоматически продлевает бюджет предыдущего года. Правительство вправе вносить изменения по объему расходов или снижению доходов соответственно текущему исполнению бюджета. Бюджетный закон не может устанавливать налоги, зато, в случае если это предусматривается надлежащим налоговым законом, может внести изменение. Статья 135 определяет публичный долг и условия роста задолженности государства, она изменена согласно Постановлениям Маастрихтского договора. Статьи 157 и 158 указывают на определенные средства Генерального бюджета государства, передаваемые автономным сообществам (уравнивающие средства).

Генеральный бюджетный закон 47/2003 от 26 ноября (*Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria*) принят вместо Генерального бюджетного закона от 1977 г., измененного в 1988 г. Закон 47/2003 включает в себя 7 частей (*los títulos*) и 182 статьи. Часть II озаглавлена «О Генеральном государственном бюджете» и включает в себя 6 глав и 62 статьи. Данный закон определяет классификации для структуры Генерального государственного бюджета. В ст. 40 указаны классификации по бюджетным расходам, а в статье 41 – по бюджетным доходам. Расходы представлены согласно классификации по программам (*por programas*): на что предназначены (израсходуются) бюджетные средства? (можно

предполагать, что это эквивалент польского задачного бюджета); органическая классификация (*orgánica*) – кем расходуются? и экономическая классификация (*económica*) – как расходуются? Бюджетные доходы классифицируются по органической и экономической классификациям. В испанской практике большее внимание уделяется производимым расходам. Бюджетным доходам отводится меньше места и к тому же при несколько ином подходе.

Органическим законом 2/2012 от 27 апреля о бюджетной стабильности и финансовой устойчивости (*Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, De Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera. Esta ley ha sido modificada por la Ley Orgánica 4/2012, de 28 de septiembre Texto consolidado con las modificaciones introducidas por la LO 4/2012*), принятым вместо Генерального закона 18/2001 от 12 декабря о бюджетной стабильности (*Ley General 18/2001 de 12 de diciembre, de Estabilidad Presupuestaria*), вводятся решения, тесно связанные с экономическим и финансовым положением Испании после финансового кризиса 2008 г. Закон носит рестриктивный характер, обусловленный принадлежностью к зоне евро. В отношении классических бюджетных доходов законом регулируются немногие существенные вопросы, прежде всего вопросы расходов, бюджетного дефицита и публичного долга.

По принципу экономической классификации выделяются бюджетные доходы по следующему делению.

Нефинансовые операции

Текущие доходы

Глава 1. Прямые налоги и страховые взносы.

Глава 2. Косвенные налоги.

Глава 3. Оплаты, публичные цены и другие доходы.

Глава 4. Текущие трансферты.

Глава 5. Имущественные доходы.

Капитальные доходы

Глава 6. Отчуждение имущества.

Глава 7. Капитальные трансферты.

Финансовые операции

Глава 8. Финансовые активы.

Глава 9. Финансовые пассивы.

Главы разделяются на статьи (*los artículos*), а те на *conceptos* и *subconceptos*.

Ввиду того что классификация этих доходов очень детальная (похожа на польскую Классификацию доходов и расходов, а также поступлений и издержек), будут представлены только избранные, существенные с точки зрения объема бюджетных средств, позиции (в классическом порядке: глава, статья, *conceptos* и *subconceptos*).

1. Прямые налоги и страховые взносы

10 на доход

100 с физических лиц

00. Налог на доход с физических лиц

- 101 корпорации
- 00. Налог с корпораций
- 102 нерезидентов
- 00. Налог с нерезидентов
- 12 страховые взносы
- 2. Косвенные налоги
 - 21 на добавленную стоимость (НДС)
 - 210 налог на добавленную стоимость (*impuesto sobre El valor añadido – IVA*)
 - 22 на специальное потребление
 - 220 Специальные налоги – акцизы
 - 00. На алкоголь и производные напитки
 - 01. На пиво
 - 03. На табачные изделия
 - 04. На горючее
 - 06. На полуфабрикаты
 - 07. На электричество
 - 99. Другие
- 3. Оплаты, публичные цены и другие
- 4. Текущие трансферты
- 5. Имущественные доходы
- 6. С перехода собственности
- 7. Капитальные трансферты
- 8. Финансовые активы
 - 80 уплата задолженности публичного сектора
- 9. Финансовые пассивы
 - 90 публичный долг в национальной валюте

Значение отдельных доходов зависит от характера публично-правового субъекта (государство или автономное сообщество). В Испании положения соответствующих законов требуют составлять бюджеты по такой же схеме, как Генеральный государственный бюджет (можно подготовить бюджет по другой схеме, но в дополнение к основному), что способствует составлению консолидированных счетов в рамках государства. Благодаря этому легче оценивать сходства и различия между бюджетами разного вида публичных администраций (в основном государства и автономных сообществ).

Несомненно, важнейшие доходы в каждом современном государстве – налоги. Совокупность налоговых систем – равнодействующая многих факторов. В налоговой системе каждой страны отражаются ее история, прошлое и современное положение экономики, принципы формирования правовой системы, а прежде всего – нужды государства в публичных деньгах и возможность их удовлетворения.

Налоговая система – это совокупность разных налогов (иначе она не была бы системой), которые должны находиться в определенных соотношениях. Подход к налоговым системам может быть историческим (эволюционным) или рациональным (революционным). Но учитывая факт, что

налоговые системы нельзя вводить каждый день, так как это вызвало бы масштабный беспорядок в функционировании государства, изменения вводятся в эволюционном порядке. В Испании налоговая система (рациональная) была резко изменена после 1975 г., точнее с 1977 г. Работы по изменению налоговой системы проводились Институтом фискального обучения при Министерстве финансов под руководством профессора Enrique Fuentes Quintan, которого считают самым выдающимся испанским экономистом в области публичных финансов, «отцом» современной налоговой системы в Испании. Основное изменение заключалось в преобразовании так называемой «латиносской» налоговой системы в европейскую.

Современная испанская налоговая система складывается из государственных и самоуправленческих налогов. К последним относятся налоги, самостоятельно устанавливаемые автономными сообществами, и налоги, переданные государством муниципиям. У провинций своих налогов нет.

Государственными налогами являются налог на доходы физических лиц, налог с корпораций, имущественный налог, налог с наследства и дарения, налог на добавленную стоимость (НДС). Специальные (акцизные) налоги: на алкоголь и производные напитки, на горючее, табачные изделия, электричество, уголь, определенные средства транспорта, сырье, налог на гражданско-правовые сделки.

Муниципальными налогами являются налог на недвижимость (*ad valorem*), налог на хозяйственную деятельность, налог на роскошь, налог на транспортные средства, налог на постройки, установки и работы (факкультативный), налог с роста стоимости урбанизованных участков (факкультативный).

Налоги, устанавливаемые автономными сообществами, имеют весьма символическое значение. Большее значение имеют налоги, уступленные государством в пользу автономных сообществ. Уступка налогов играет безмерно важную роль в финансовой экономике автономных сообществ. Уступка налогов относится как к прямым, так и косвенным налогам. Однако это не обозначает, что они самостоятельно взимаются автономными сообществами. Эти налоги взимаются государственным налоговым аппаратом (Государственное налоговое агенство) и передаются соответственным автономным сообществам. Только Страна Басков и Наварра имеют отдельную от остальных автономных сообществ финансовую экономику и вправе самостоятельно накапливать доходы и рассчитываться с государством.

Государство уступило автономным сообществам следующие налоги:

- налог на доходы физических лиц – 50 %;
- налог на имущество – 100 %;
- налог с наследства и дарения – 100 %;
- налог на гражданско-правовые сделки – 100 %;
- налог на добавленную стоимость (НДС) – 50 %;
- специальные (акцизные) налоги на табачные изделия, алкогольные напитки и горючее – 58 %;
- налог на электричество – 100 %;

- специальный налог на определенные средства транспорта – 100 %;
- налог с розничной продажи горючего – 100 %.

Конечные налоговые поступления зависят от осуществляемой автономными сообществами налоговой политики, независимо от государственной налоговой политики.

Бюджетные доходы в Испании в 2002–2012 гг.

Данные о бюджетных доходах указаны в табл. 1. В анализируемом периоде бюджетные доходы как в целом, так и детально обнаруживали различные тенденции. Доходы в целом росли вплоть до 2009 г., затем незначительно снизились в 2010 г., более значительно – в 2011 г. и подверглись довольно отчетливому росту в 2012 г. до уровня 281 млрд евро по сравнению с более 145 млрд евро в 2002 г. Принимая во внимание лишь доходы в целом, не учитывая их структуру, можно прийти к ложному выводу, что в условиях кризиса финансовое положение Испании было очень хорошее. Однако более точный анализ доходов, особенно в области трансформации их структуры, показывает довольно отрицательную картину финансового положения Испании. Высокий, просто возрастающий уровень бюджетных доходов удерживался благодаря внешним заимствованиям с 2008 г., что видно по статьям «финансовые пассивы» и «финансовые доходы». Именно этот год оказался переломным в отрицательном значении данного слова для экономики и финансов Испании. Включительно до 2007 г. наивысшие доходы получены от прямых налогов. Наиболее высокий уровень их отмечен именно в 2007 г. – свыше 96 млрд евро. Из них свыше 48 млрд евро – доходы от налогов на доходы физических лиц. Поступления от налога на прибыль корпораций были несколько ниже – 44 млрд евро. Налоги данной группы показывали в 2002–2007 гг. тенденцию роста, отчетливо обозначенную с 2004 г., что можно оценивать положительно. Однако в следующем году в этой группе налогов обнаружили неблагоприятные результаты. Поступления от этих налогов сократились на 25 млрд евро, причем наиболее резкий спад отмечен в доходах от налогов с корпораций – на 18 млрд евро, от налога же на доходы физических лиц – «лишь» на 6 млрд евро.

Относительно косвенных налогов, т.е. НДС и специальных акцизных налогов, их уровень был намного ниже: с неполных 38 млрд евро в 2002 г. до почти 48,5 млрд евро за 2006 и 2007 гг. В кризисный год эти доходы снизились на 10 млрд евро, прежде всего по налогу НДС – 10 млрд (акцизные налоги за 2002–2010 гг. почти не изменились и оставались в интервале 9,8–11,5 млрд евро). Однако в следующие годы продолжался спад, за исключением 2010 г., когда наступил бурный рост оговариваемых доходов, прежде всего по НДС, почти на 24 млрд евро. Затем поступления от данной группы налогов, особенно НДС, снижаются. Наиболее низкие доходы по НДС отмечены в 2009 г. – 14 млрд евро, а по акцизным налогам в 2012 г. – 4,5 млрд евро.

Остальные доходы с группы нефинансовых доходов не заслуживают внимания, за исключением абзаца «текущие трансферты» в 2012 г., когда

Р а з д е л П. Проблемы доходной части бюджетов

Т а б л и ц а 1

Бюджетные доходы в Испании по экономической классификации за 2002–2012 гг., млн евро

Виды доходов	2002 г.	2003 г.	2004 г.	2005 г.	2006 г.	2007 г.	2008 г.	2009 г.	2010 г.	2011 г.	2012 г.
1. Прямые налоги	54 386,0	55 190,7	57 245,7	69 364,5	80 530,4	96 053,2	71 904,3	51 759,1	57 157,1	51 091,3	49 433,4
Налог на доходы физ. лиц	31 361,1	31 769,7	29 253,9	35 162,2	41 481,4	48 352,6	42 085,6	29 015,4	38 347,1	32 548,4	25 158,0
Налог с корпораций	21 193,6	21 647,7	25 746,2	31 991,4	36 583,8	44 184,7	26 446,5	19 292,1	15 092,1	15 334,9	20 210,0
Налог на доходы с нерезид.	1 049,9	943,6	1 387,2	1 347,0	1 492,4	2 417,4	2 256,1	2 321,4	2 548,3	2 031,1	1 695,4
Налог с наслед. и дарения	15,3	13,6	12,3	24,0	33,8	62,1	54,4	66,3	83,2	106,3	103,0
Имущественный налог	26,9	31,3	30,2	37,0	40,4	46,1	49,9	6,1	1,4	1,7	13,8
2. Косвенные налоги	37 750,5	38 559,8	40 941,3	44 554,1	48 586,0	48 349,2	37 728,1	26 812,8	50 666,9	33 490,4	22 293,5
НДС	25 427,6	26 622,6	28 721,8	31 855,9	35 435,9	33 544,0	23 727,2	14 256,6	37 379,0	24 233,1	15 142,3
Спец. налоги	10 371,0	9 773,2	9 734,5	9 896,3	10 142,3	11 586,3	10 924,4	9 826,2	10 300,2	6 297,4	4 243,6
Налог на сырье	1 003,7	1 257,7	1 232,1	1 314,0	1 386,9	1 491,3	1 501,4	1 405,9	1 433,9	1 418,7	1 376,2
3. Публ. цены, опл. и др.	2 900,7	3 819,0	4 403,7	4 388,0	2 925,0	2 830,4	4 912,5	9 257,6	5 924,3	3 799,3	7 728,7
4. Текущие трансферты	4 960,4	5 397,1	5 586,0	5 636,7	5 929,6	6 727,5	7 167,7	5 519,5	5 240,1	4 220,2	31 898,3
5. Имущ. доходы	4 899,4	2 895,1	2 512,4	1 472,3	2 048,3	2 894,7	3 108,3	3 291,9	3 615,0	6 998,3	6 642,3
6. Переход собственности	58,3	89,4	77,5	139,8	160,2	185,6	148,1	115,1	120,3	152,7	121,3
Итого текущие доходы	104 955,3	105 951,1	110 766,6	125 555,4	140 179,5	157 040,6	124 969,0	96 756,0	122 723,7	99 752,2	118 117,5
7. Капитальные трансферты	1 754,7	1 560,5	1 985,0	1 168,2	931,3	1 169,5	521,0	479,8	705,2	481,8	671,1
Итого нефинансовые доходы	106 710,0	107 511,5	112 751,7	126 723,6	141 110,8	158 210,2	125 490,0	97 505,7	123 429,0	100 233,9	118 879,4
8. Финансовые активы	806,9	896,4	1 948,9	3 063,6	2 914,3	1 620,6	3 169,8	2 631,9	3 770,4	14 822,4	10 199,9
9. Финансовые пассивы	37 534,8	38 787,3	40 163,8	37 072,3	30 436,7	39 399,7	88 215,9	149 479,0	113 295,1	97 992,0	152 187,6
Итого финансовые доходы	38 341,7	39 683,7	42 112,6	40 135,8	33 350,9	41 020,3	91 385,7	152 110,8	117 065,5	112 814,4	162 387,6
Итого доходы	145 651,7	147 195,2	154 864,3	166 859,4	174 461,7	199 230,5	216 875,8	249 616,4	240 494,4	213 048,3	281 267,0

Источник: отчеты по выполнению бюджета за 2002–2012 гг., Министерство финансов и публичной администрации.

они составили почти 32 млрд евро. В данной группе выступают уплаты от Страны Басков и Наварры, наделенных иной финансовой системой и производивших уплаты в счет государственных расходов. Однако в данном случае около 25 млрд евро – это средства Фонда сплочения (*el Fondo de Suficiencia*).

Однако самое большое значение представляют доходы «финансовые пассивы». Как уже упоминалось, это относится к государственным займам. До 2008 г. уровень этих заимствований был невысок, укладывался в интервале 38–42 млрд евро (за исключением 2006 г., когда доходы составили около 33 млрд евро). Однако наиболее высокие доходы по заимствованиям имели место с 2008 г. В данном году наступил их рост на 50 млрд евро, в следующем году – на 61 млрд евро до уровня 152 млрд евро (при том, что поступления от нефинансовых доходов составили лишь 97 млрд евро). В 2010 и 2011 гг. наступил их спад на 35–40 млрд евро, а в 2012 г. – снова рост до уровня 162 млрд евро. Обоснование для этих заимствований толкуется не со стороны доходов, а со стороны расходов, но настоящей статьей данный вопрос не рассматривается.

В табл. 2 показана динамика изменений отдельных бюджетных доходов. Рост доходов по отдельным источникам был остановлен в 2008 г. (кроме менее существенных поступлений). Прежде всего это относится к косвенным налогам – снижение динамики отмечено на 25 процентных пунктов совокупности данных доходов, на 40 процентных пунктов – по налогу с корпораций и «лишь» на 13 процентных пунктов – по налогу на доходы с физических лиц. Косвенные налоги упали на 22 процентных пункта: НДС – на 30 процентных пунктов, а спецналоги – только на 5,5 процентных пункта. В остальные годы динамика очень менялась. Рост чередовался со спадом.

Другая тенденция обнаружилась в отношении финансовых доходов – финансовых пассивов. В 2008 г. наступил более чем двукратный рост этих доходов, потом они выросли «только» на 50 %, а в два очередных года незначительно упали, чтобы в 2012 г. снова вырасти более чем на 40 %.

Изучая структуру бюджетных доходов за исследуемый период (табл. 3), можно наблюдать определенный рост до 2008 г. Доля прямых налогов выросла до уровня почти 50 % совокупности бюджетных доходов за 2007 г., причем 25 % доходов в целом составили доходы от налогов с физических лиц. Косвенные налоги удерживались на том же уровне с их долей чуть более 25 % доходов в целом. С 2008 г. структура существенно изменилась. К концу периода, в 2012 г., доля прямых налогов составила неполных 18 % (!), а косвенных налогов – 9,5 %.

Публичные заимствования («финансовые пассивы») увеличили свою долю с уровня неполных 20 % до уровня неполных 60 %.

Приведенный анализ данных дает возможность сформулировать заключительные выводы об изменениях в области испанских бюджетных доходов за 2002–2012 гг.

Резюмируя сказанное выше, отметим следующее. Представленные выводы призваны ознакомить с инструментами накопления бюджетных

Т а б л и ц а 2
Динамика изменений бюджетных доходов в Испании по экономической классификации за 2002–2012 гг., %

Виды доходов	2002 г.	2003 г.	2004 г.	2005 г.	2006 г.	2007 г.	2008 г.	2009 г.	2010 г.	2011 г.	2012 г.
1. Прямые налоги	100	101,5	103,7	121,2	116,1	119,3	74,9	77,0	110,4	89,4	96,8
Налог на доходы физ. лиц	100	101,3	92,1	120,2	118,0	116,6	87,0	68,9	132,2	84,9	77,3
Налог с корпораций	100	102,1	118,9	124,3	114,4	120,8	59,9	72,9	78,2	101,6	131,8
Налог на доходы с нерезид.	100	89,9	147,0	97,1	110,8	162,0	93,3	102,9	109,8	79,7	83,5
Налог с наслед. и дарения	100	88,9	90,4	195,1	140,8	183,7	87,6	121,9	125,5	127,8	96,9
Имущественный налог	100	116,4	96,5	122,5	109,2	114,1	108,2	12,2	23,0	121,4	811,8
2. Косвенные налоги	100	102,1	106,2	108,8	109,0	99,5	78,0	71,1	189,0	66,1	66,6
НДС	100	104,7	107,9	110,9	111,2	94,7	70,7	60,1	262,2	64,8	62,5
Спец. налоги	100	94,2	99,6	101,7	102,5	114,2	94,3	89,9	104,8	61,1	67,4
Налог на сырье	100	125,3	98,0	106,6	105,5	107,5	100,7	93,6	102,0	98,9	97,0
3. Публ. цены, опл. и др.	100	131,7	115,3	99,6	66,7	96,8	173,6	188,4	64,0	64,1	203,4
4. Текущие трансферты	100	108,8	103,5	100,9	105,2	113,5	106,5	77,0	94,9	80,5	755,8
5. Имущ. доходы	100	59,1	86,8	58,6	139,1	141,3	107,4	105,9	109,8	193,6	94,9
6. Переход собственности	100	153,3	86,7	180,4	114,6	115,9	79,8	77,7	104,5	126,9	79,4
Итого текущие доходы	100	100,9	104,5	113,4	111,6	112,0	79,6	77,4	126,8	81,3	118,4
7. Капитальные трансферты	100	88,9	127,2	58,9	79,7	125,6	44,5	92,1	147,0	68,3	139,3
Итого нефинансовые доходы	100	100,8	104,9	112,4	111,4	112,1	79,3	77,7	126,6	81,2	118,6
8. Финансовые активы	100	111,1	217,4	157,2	95,1	55,6	195,6	83,0	143,3	393,1	68,8
9. Финансовые пассивы	100	103,3	103,5	92,3	82,1	129,4	223,9	169,4	75,8	86,5	155,3
Итого финансовые доходы	100	103,5	106,1	95,3	83,1	123,0	222,8	166,4	77,0	96,4	143,9
Итого доходы	100	101,1	105,2	107,7	104,6	114,2	108,9	115,1	96,3	88,6	132,0

Источник: см. табл. 1.

Структура бюджетных доходов в Испании по экономической классификации за 2002-2012 гг., %

Виды доходов	2002 г.	2003 г.	2004 г.	2005 г.	2006 г.	2007 г.	2008 г.	2009 г.	2010 г.	2011 г.	2012 г.
1. Прямые налоги	37,3	37,5	37,0	41,6	46,2	48,2	33,2	20,7	23,8	24,0	17,6
Налог на доходы физ. лиц	21,5	21,6	18,9	21,1	23,8	24,3	19,4	11,6	15,9	15,3	8,9
Налог с корпораций	14,6	14,7	16,6	19,2	21,0	22,2	12,2	7,7	6,3	7,2	7,2
Налог на доходы с нерезид.	0,7	0,6	0,9	0,8	0,9	1,2	1,0	0,9	1,1	1,0	0,6
Налог с наслед. и дарения	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Имущественный налог	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
2. Косвенные налоги	25,9	26,2	26,4	26,7	27,8	24,3	17,4	10,7	21,1	15,7	7,9
НДС	17,5	18,1	18,5	19,1	20,3	16,8	10,9	5,7	15,5	11,4	5,4
Спец. налоги	7,1	6,6	6,3	5,9	5,8	5,8	5,0	3,9	4,3	3,0	1,5
Налог на сырье	0,7	0,9	0,8	0,8	0,8	0,7	0,7	0,6	0,6	0,7	0,5
3. Публ. цены, опл. и др.	2,0	2,6	2,8	2,6	1,7	1,4	2,3	3,7	2,5	1,8	2,7
4. Текущие трансферты	3,4	3,7	3,6	3,4	3,4	3,4	3,3	2,2	2,2	2,0	11,3
5. Имущ. доходы	3,4	2,0	1,6	0,9	1,2	1,5	1,4	1,3	1,5	3,3	2,4
6. Переход собственности	0,0	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,0	0,1	0,1	0,0
Итого текущие доходы	72,1	72,0	71,5	75,2	80,3	78,8	57,6	38,8	51,0	46,8	42,0
7. Капитальные трансферты	1,2	1,1	1,3	0,7	0,5	0,6	0,2	0,2	0,3	0,2	0,2
Итого нефинансовые доходы	73,3	73,0	72,8	75,9	80,9	79,4	57,9	39,1	51,3	47,0	42,3
8. Финансовые активы	0,6	0,6	1,3	1,8	1,7	0,8	1,5	1,1	1,6	7,0	3,6
9. Финансовые пассивы	25,8	26,4	25,9	22,2	17,4	19,8	40,7	59,9	47,1	46,0	54,1
Итого финансовые доходы	26,3	27,0	27,2	24,1	19,1	20,6	42,1	60,9	48,7	53,0	57,7
Итого доходы	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100

Источник: см. табл. 1.

доходов в Испании, а также их применением на практике. Анализ проведен по данным отчетности по выполнению бюджетов за 2002–2012 гг. В изучаемый период имел место наиболее ощутимый за последние годы финансовый кризис 2008 г. Испания принадлежит к группе стран, затронутых этим кризисом сильнее всех, приведенные в статье данные отлично это показывают. 2007 г. был последним годом с «нормальной», благоприятной структурой бюджетных доходов. 2008 г. явился границей двух бюджетных периодов – докризисного и посткризисного, соответственно можно констатировать следующее.

Во-первых, бюджетные доходы за 2002–2007 гг. указывают на постоянную тенденцию роста доходов как от прямых, так и, в меньшей степени, от косвенных налогов.

Во-вторых, для бюджета решающее значение имели доходы от прямых налогов, составляющих почти 50 % доходов в целом, чему способствовали очень продуктивный налог на доходы с физических лиц и мало ему уступающий налог с корпораций.

В-третьих, косвенные налоги составляли более 1/4 бюджетных доходов, в том числе НДС менее 20 % (в Польше налог на товары и услуги составляет почти 45 % бюджетных доходов в целом).

В-четвертых, возвратные доходы, публичные заимствования (финансовые пассивы) указывали на тенденцию спада и в 2007 г. отражали менее 20 % бюджетных доходов в целом.

В-пятых, по собранным данным и их изучению невозможно было прийти к каким-либо выводам, сигнализирующим о наступлении финансового кризиса в 2008 г.

В-шестых, финансовый кризис сильно повлиял на объем бюджетных доходов отдельных видов (по всем значительным разделам), особенно в сфере «нефинансовых доходов» – вызвал их спад наполовину а также изменил структуру доходов, поставив Испанию в зависимость от финансовых рынков.

В-седьмых, проведенный анализ указывает на отсутствие каких-либо симптомов исправления финансового положения Испании и признаков преодоления кризиса.

В-восьмых, кризис сильно воздействует на бюджетные доходы, но в свете проведенного изучения их движения безвольны, у них нет встроенных вызывающих оживление перемен механизмов.

Ввиду ограниченных рамок в настоящей статье опущены вопросы, позволяющие дать более развернутую оценку отдельных бюджетных инструментов получения дохода, прежде всего налогов. Например, изменялись ли и насколько ставки налогов, были ли сохранены льготы или же они не были установлены и т.п. Нет также анализа макроэкономических показателей (темпы экономического роста, уровень безработицы и т.д.), что дало бы возможность полнее оценить испанскую бюджетную экономику сквозь призму доходов.

**РАСПОРЯЖЕНИЕ ДОХОДАМИ БЮДЖЕТА
В НАЛОГОВЫХ ОТНОШЕНИЯХ**

DISPOSAL OF BUDGET REVENUES IN TAX RELATIONS

А. В. Красюков

кандидат юридических наук, доцент

Воронежский государственный университет

Данная статья посвящена изучению вопроса возможности распоряжения потенциальными доходами бюджетов в налоговых отношениях. Автором выделяются формы распоряжения такими доходами как на стадии налогового правотворчества, так и на стадии налогового правоприменения.

This paper focuses on the possibility of studying the issue of disposal of potential budgets incomes in tax relations. The author points out the forms of disposal such incomes at the stage of tax law-making, and at the stage of application of tax law.

Распоряжение в гражданском праве обычно понимается как действие, определяющее юридическую судьбу объекта распорядительного акта. Юридическая власть распорядиться правом (право распоряжения) не является свойством личности самой по себе, а представляет собой отношение к подлежащему распоряжению праву – правомочие¹. Правомочие распоряжения обязательственным правом не является частью структуры обязательственного правоотношения, поскольку ему не соответствует какая-либо обязанность должника².

Характер распоряжения напрямую зависит от оборотоспособности обязательственного требования³. Если требование передаваемо, то оно может быть предметом самых различных сделок и договоров. Непередаваемое требование может являться лишь предметом ограниченного распоряжения со стороны кредитора – такое требование может быть прекращено кредитором полностью или частично, а также изменено по соглашению с должником.

Поскольку требование государства по уплате налога является ограничено передаваемым⁴, то оно, как правило, может распорядиться своим

¹ См.: Эннециерус Л. Курс германского гражданского права. Т. I, полутом 2. С. 99–100.

² См.: Байбак В. В. Обязательственное требование как объект гражданского оборота. М., 2005. С. 56.

³ См.: Там же. С. 66.

⁴ Передача прав требования государства к налогоплательщикам другому публично-территориальному образованию возможно, но в исключительных случаях. Например, при распаде государств или при объединении государств или субъектов внутри федерации.

абсолютным правом присвоения на данное требование лишь посредством отказа от него или путем его изменения. При этом следует учитывать, что обязательственное требование является имущественным благом для кредитора и предметом его распоряжения только до исполнения его должником⁵. Поэтому распоряжение государством требованием возможно только до поступления доходов в бюджетную систему.

Согласно правовой позиции Конституционного Суда РФ право распоряжаться причитающимися денежными средствами, поступившими в том числе и за счет налоговых платежей, возникает у субъекта РФ с момента поступления налоговых платежей на счет соответствующего органа Федерального казначейства⁶.

Однако учеными – специалистами в сфере бюджетного права разработана концепция, согласно которой распоряжение доходами бюджета происходит в два этапа. На первом этапе законодательные органы осуществляют распоряжение средствами бюджета путем выработки воли соответствующего публично-территориального образования на реализацию права собственности. А на втором этапе исполнительные органы осуществляют детализацию и реализацию данной воли⁷.

Исходя из данной концепции, установление в Бюджетном кодексе РФ или другом законе нормативов отчисления федеральных или региональных налогов в нижестоящие бюджеты является одной из форм распоряжения доходами бюджета⁸.

Однако в настоящее время не только бюджетное законодательство устанавливает нормативы отчисления федеральных налогов в бюджеты субъектов РФ. Так, в соответствии со ст. 284 Налогового кодекса РФ из 20-процентной основной налоговой ставки по налогу на прибыль организаций только 2 % зачисляются в федеральный бюджет, остальные 18 % подлежат зачислению в региональные бюджеты. Более того, субъекты РФ наделены правом уменьшать ставку налога на прибыль организаций.

Отталкиваясь от данной нормы, мы можем прийти к двум альтернативным выводам.

1. Данная норма является бюджетной по своей сути и ошибочно включена в НК РФ.

2. Право собственности (присвоения) государства реализуется не только в бюджетных отношениях, но и в налоговых.

Исходя из того что вышеописанный случай является единичным в налоговом законодательстве и, в целом, ему не свойственным, напраши-

⁵ См.: Байбак В. В. Указ. соч. С. 75.

⁶ Об отказе в принятии к рассмотрению запроса Правительства Москвы о проверке конституционности абзаца 9 статьи 2 и пункта 3 статьи 29 ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)»: определение Конституционного Суда РФ от 25 декабря 2003 г. № 455-О // Вестник Конституционного Суда РФ. 2004. № 3.

⁷ См.: Пауль А. Г. Доходы бюджетов (бюджетно-правовое исследование) / под ред. М. В. Карасевой. М., 2012. С. 97.

⁸ См.: Там же. С. 74–75.

вается вывод об ошибочности включения этой нормы в ст. 284 НК РФ и предложение перенести ее в БК РФ.

Однако можно высказать некоторые аргументы и в пользу второго вывода. Так, если исходить из функционального назначения, то непосредственной целью установления нормативов отчисления налогов в нижестоящие бюджеты является создание надлежащих финансовых условий для осуществления своих полномочий субъектами РФ и муниципальными образованиями⁹.

Налоговое же законодательство, устанавливая нормативы отчисления налога на прибыль организаций в бюджеты субъектов РФ, на наш взгляд, преследует более широкий спектр целей.

Во-первых, адресная финансовая помощь именно тем регионам, на территории которых получена прибыль организацией. Применение данных нормативов отчислений в налоговом праве позволяет учитывать факт получения прибыли на территории нескольких субъектов РФ через обособленные представительства и направлять налог на прибыль именно в бюджет того региона, в котором прибыль была получена.

Во-вторых, предоставление субъекту РФ права распоряжаться нормативом отчисления от налога на прибыль организаций путем уменьшения налоговой ставки свидетельствует о том, что данный норматив выполняет функцию не только финансовой помощи, но и средства налогового стимулирования. Цели налогового стимулирования достигаются посредством предоставления отдельным категориям налогоплательщиков налоговых льгот по налогу на прибыль организаций.

Тем самым распоряжение неполученными доходами бюджета при взимании налога на прибыль организаций происходит в двух формах. Сначала Российская Федерация распоряжается частью налога путем установления в Налоговом кодексе РФ норматива отчисления в пользу субъектов РФ¹⁰. Затем уже сами регионы распоряжаются неполученными

⁹ По запросу Собрания депутатов Ненецкого автономного округа о проверке конституционности пунктов 2 и 3 статьи 26.6, пункта 2 статьи 26.16, абзаца второго пункта 1 статьи 26.17 Федерального закона «Об общих принципах организации законодательных (представительных) и исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации», абзаца третьего статьи 3 Федерального закона «О внесении изменений и дополнений в Федеральный закон «Об общих принципах организации законодательных (представительных) и исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации», абзаца второго пункта 4 статьи 56, пункта 9 статьи 131, абзаца третьего статьи 135 Бюджетного кодекса Российской Федерации : определение Конституционного Суда РФ от 12 мая 2005 г. № 234-О // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2005. № 30 (ч. 2). Ст. 3201.

¹⁰ Установление норматива отчисления от налога по своей сути представляет собой передачу другому публично-территориальному образованию прав требования к налогоплательщику или иному субъекту по уплате данного налога. Тем самым, установление норматива отчисления от налога является, пожалуй, единственным примером замены кредитора в налоговом обязательстве, совершаемой не в форме правопреемства.

ми доходами своего бюджета путем установления налоговых льгот в виде пониженной налоговой ставки¹¹.

Еще одной формой распоряжения неполученными доходами бюджетов в налоговых отношениях, по своей сути похожей на механизм реализации налоговых льгот, является устранение международного двойного налогообложения. Являясь следствием конфликта суверенитетов двух государств, данные отношения сводятся к отказу в отдельных случаях от суверенного права присвоения полностью или частично в пользу другого государства.

Основными методами устранения международного двойного налогообложения являются освобождение и зачет (кредит), в том числе «фиктивный». Метод освобождения предполагает отказ государства от присвоения имущества налогоплательщика в пользу другого государства. Метод зачета предполагает зачет одним государством сумм налога, уплаченных налогоплательщиком другому государству, в качестве полного или частичного исполнения существующего между ними налогового обязательства. «Фиктивный зачет» предполагает прием к зачету в одном государстве тех сумм налога, которые подлежали уплате в другом государстве, но не были уплачены в связи с предоставлением налоговых льгот¹².

Другой формой распоряжения неполученными доходами бюджета в рамках налогообложения является изменение срока уплаты налога. Отличительной чертой данной формы распоряжения является то, что оно происходит уже после возникновения налогового обязательства и определения размера имущественного притязания государства к налогоплательщику. Тем самым данные отношения присвоения имеют уже не абстрактный характер, как при установлении налоговых льгот, а конкретный.

Среди ученых нет единого мнения о правовой природе отношений по предоставлению инвестиционного налогового кредита. Так, И. И. Кучеров¹³ и С. Г. Пепеляев¹⁴, Н. А. Соловьева¹⁵ включают инвестиционный налоговый кредит в систему налоговых льгот. Д. В. Винницкий¹⁶ характеризует инвестиционный налоговый кредит как изменения налогового

¹¹ Подробнее о распоряжении доходами бюджета путем установления налоговых льгот см.: *Красюков А. В.* Налоговые преференции : имущественно-правовая характеристика // Публичные финансы и налоговое право : ежегодник. Вып. 3: Преференции в финансовом праве и экономике стран Центральной и Восточной Европы / под ред М. В. Карасевой (Сенцовой). Воронеж, 2012. С. 65–73.

¹² См.: *Григорьев А. С.* Корректировка налогового обязательства в целях избежания международного двойного налогообложения // *Налоги и финансовое право*. 2011. № 8. С. 233.

¹³ См.: *Кучеров И. И.* Налоговое право России : курс лекций. М., 2006. С. 163.

¹⁴ См.: *Налоговое право : учебник / под ред. С. Г. Пепеляева.* М., 2005. С. 123.

¹⁵ См.: *Соловьева Н. А.* Налоговые вычеты и налоговые льготы : проблемы соотношения и законодательного закрепления. М., 2012. С. 81.

¹⁶ См.: *Карасева М. В.* Финансовое право : учебник / отв. ред. М. В. Карасева. М., 2006. С. 350.

обязательства. Ю. А. Крохина¹⁷ также нигде не говорит об инвестиционном налоговом кредите как о налоговой льготе, рассматривая перенос срока уплаты налога как бюджетное кредитование.

Отсутствие регулирования отношений по изменению срока уплаты налога в бюджетном законодательстве свидетельствует о том, что решение об изменении срока, т.е., по сути, распоряжение средствами государства (муниципального образования) происходит в рамках налоговых отношений и регулируется налоговым законодательством. Тем самым принятие решения об изменении срока уплаты налога и сбора является формой распоряжения неполученными доходами бюджета, заключающегося в предоставлении налогоплательщику возможности увеличить период владения имуществом, предназначенным для отчуждения в пользу государства.

Тот факт, что изменение срока уплаты налога является именно формой распоряжения неполученными доходами бюджета, подтверждается тем, что решение об изменении срока уплаты налогов в части их зачисления в бюджеты других уровней бюджетной системы подлежит обязательному согласованию с соответствующими финансовыми органами. В предыдущей редакции ст. 61 НК РФ изменение срока уплаты налога и сбора допускалось только в пределах лимитов предоставления отсрочек, рассрочек и налоговых кредитов по уплате налогов и сборов, определенных законами о соответствующем бюджете, что еще больше подчеркивало факт распоряжения именно доходами бюджетов.

После отмены нормы об установлении бюджетными законами лимитов на изменение срока уплаты налогов оказались не совсем понятны функции финансовых органов субъектов РФ и муниципальных образований в процессе принятия решения о предоставлении отсрочек, рассрочек и инвестиционного налогового кредита. Хотя за ними сохранено право на согласование принимаемых решений по изменению сроков уплаты налогов, но ст. 34.2 НК никаких прав и полномочий финансовых органов в этой сфере не предусматривает¹⁸. Что же тогда согласовывают финансовые органы при принятии решения об изменении срока уплаты налогов и сборов? В настоящее время, если исходить из анализа регионального и местного законодательства¹⁹, согласование финансовыми органами изменения срока уплаты налога сводится к повторному контролю представленных налогоплательщиком документов на предмет их соответствия налоговому законодательству.

¹⁷ См.: Налоговое право России : учеб. для вузов / отв. ред. Ю. А. Крохина. М., 2004.

¹⁸ См.: Назаров В. Н. О правовой природе и регулировании инвестиционного налогового кредита // Финансовое право. 2007. № 12. С. 9.

¹⁹ См.: Об утверждении Административного регламента по исполнению государственной функции «Согласование проектов решений налоговых органов об изменении сроков уплаты федеральных и региональных налогов и сборов, подлежащих зачислению в бюджет Воронежской области» : приказ ДФБП Воронежской обл. от 21 февраля 2011 г. № 18 «о/н»// Воронежский курьер. 2011. № 20.

По мнению некоторых ученых, обязанностью финансовых органов могут быть полномочия по согласованию экономических параметров инвестиционных налоговых кредитов²⁰. Но при этом не уточняется, о каких параметрах идет речь. Вероятно, речь идет о размере кредита в случаях, когда он не определен НК РФ, размере процентной ставки и величины уменьшения налоговых платежей. В любом случае предусмотренная законодателем необходимость согласования решения об изменении срока уплаты налогов (сборов), поступающих в региональный или местный бюджет, с финансовыми органами субъектов РФ и муниципальных образований обусловлено непосредственным влиянием этого решения на объем средств соответствующих бюджетов.

При этом в БК РФ не определено, как должны отражаться в бюджетах суммы отсрочек, рассрочек, инвестиционных налоговых кредитов, предоставленных на срок, выходящий за пределы финансового года.

В юридической литературе высказано мнение, что необходимо Бюджетным кодексом Российской Федерации установить, что суммы отсрочек и рассрочек по уплате налогов и сборов, предоставляемых на срок, выходящий за пределы финансового года, а также инвестиционных налоговых кредитов должны полностью учитываться по доходам и расходам бюджетов²¹. Представляется, что бюджетный учет предоставленных отсрочек, рассрочек и инвестиционных налоговых кредитов необходим вне зависимости от срока их предоставления, поскольку отказ (даже на время) от получения дохода, представляет собой расход бюджетных средств, т.е. распоряжение имуществом.

Независимо от формы распоряжения потенциальными доходами бюджетов сам факт наличия данных отношений в сфере регулирования налогового законодательства свидетельствует о том, что налоговые имущественные отношения не сводятся исключительно к обязательственным отношениям. Представляется вполне обоснованным утверждать о существовании вещных налоговых отношений, которые в силу специфики объекта (безналичные деньги или права требования) необходимо называть отношениями присвоения.

²⁰ См.: Назаров В. Н. Указ. соч. С. 10.

²¹ См.: Чернявский В. С. О пробелах в законодательстве по вопросам формирования и исполнения федерального бюджета // Общество и право. 2009. № 5. С. 293–307.

ПУБЛИЧНЫЙ ДОЛГ КАК ИСТОЧНИК БЮДЖЕТНЫХ ДОХОДОВ

PUBLIC DEBT AS A SOURCE OF BUDGET REVENUES

Я. Глуховски

профессор, доктор хаб.

Высшая банковская школа г. Торунь (Польша)

This article deals with the dedicated public debt as a source of budget revenues. Moreover, the authors describe the main aspects of public credit and the prospects of its development with consideration of the peculiarities of the foreign experience. In this article examines the question about the conditions of obtaining public internal loan.

Сущность публичного долга

Публичный долг – это сумма не погашенной государством, муниципальными и другими публичными образованиями задолженности по взятым займам, полученным по кредитам или поручительству за иных заемщиков либо за пользующихся кредитом лиц, в том числе обязательствами перед банками и субъектами публичной хозяйственной деятельности¹.

В общем, долг – это обязанность выполнить денежное или неденежное обязательство, возникшее на основе обязательственных отношений. Основной способ справиться с такой обязанностью – выполнить повинность согласно с сущностью обязательства. К событиям, которые могут вызвать прекращение долга или замену должника или кредитора – при удержании обязательства в остальном объеме, – принадлежит обновление или расторжение обязательственного правоотношения по соглашению сторон.

Публичный долг представляет собой выпускаемые государственные ценные бумаги, займы, муниципальные облигации, подлежащие исполнению обязательства бюджетных единиц. В этот список зачисляются также обязательства публичных органов по судебным решениям, предоставленным поручительствам и гарантиям или принятым депозитам. Публичный долг может иметь краткосрочный (до 1 года), среднесрочный и долгосрочный (свыше 10 лет)² характер.

В Польше на основе действующего актуального правопорядка публичным долгом является номинальная стоимость обязательств субъектов сектора публичных финансов по устранению взаимных обязательств

¹ *Głuchowski J.* Wewnętrzny kredyt publiczny w budżetach europejskich państw socjalistycznych. Toruń, 1970. S. 5–13.

² *Ofiarowski Z.* Państwowy dług publiczny // System prawa finansowego. T. II. Prawo finansowe sektora finansów publicznych / pod red. E. Ruśkowskiego. Warszawa, 2010. S. 139–178 ; *Wernik A.* Dług publiczny // Wielka encyklopedia PWN. T. VII. Warszawa, 2002. S. 213–214.

между единицами данного сектора³. В свою очередь, номинальная стоимость обязательств касается эмитированных ценных бумаг и взятого займа, кредита или иного обязательства, т.е. это сумма главного обязательства, причитающаяся к уплате на дату исполнения обязательства.

Публичный кредит и перспективы его развития

Бюджетные расходы, главным образом, имеют дефинитивный характер. Бюджетные доходы являются как безвозвратными, так и возвратными. Если сумма доходов и сумма безвозвратных расходов являются определенными, а в отношении расходов нет полного покрытия в дефинитивных доходах, то с целью получения бюджетного равновесия следует прибегнуть к возвратным доходам. Объем возвратных доходов будет расти в следующих случаях: при удержании безвозвратных доходов в неизменном размере и одновременном росте расходов, при более быстром росте расходов, чем безвозвратных доходов, при иссякании безвозвратных доходов без такого же параллельного снижения расходов.

Как правило, безвозвратные доходы представляют в каждой бюджетной системе основную и преимущественную часть поступлений. Возвратные же доходы исполняют вспомогательную, равновесную роль. Не следует однако приходить к выводу, что возвратные доходы выступают лишь тогда, когда бюджет (при выполненном объеме дефинитивных доходов) неуравновешен. Случается, что государство пользуется ими, даже если бюджет построен с превышением, причем объем превышения часто может превысить и размер возвратных доходов в данном бюджетном году.

Возвратные бюджетные доходы именуют «публичным кредитом» или «государственным кредитом»⁴. Различие между этими двумя понятиями не является исключительно словесным. С публичным кредитом встречаемся там, где заемщик – это не только государство, но и другие публично-правовые образования, как города и гмины. При государственном кредите заемщиком является лишь государство.

Бюджетные доходы изменялись по мере развития бюджетного хозяйства. Однако эти изменения не исключили публичный кредит из числа доходов. Зато они повлияли на обогащение его содержания и форм.

Публичный кредит разделяется на внутренний (отечественный) и внешний (зарубежный). Между указанными видами существуют важные правовые и экономические различия. Следует особо подчеркнуть тот факт, что при взятии внутреннего кредита происходит перевод денежных средств в пределах одной страны. Вследствие произведенной де-

³ Закон о публичных финансах от 27 августа 2009 г. Dz.U. № 157, poz. 1240.

⁴ См.: Ангелов А. С. Финансово право на НР България. София, 1967. С. 360 ; Бесчеревных В. В. Понятие и формы государственного кредита в СССР // Советское финансовое право. М., 1961. С. 208–209 ; Bolland S., Wierzbicki J. Finanse. Warszawa ; Poznań, 1965. Cz. III i IV. S. 206 ; Вячев Н. В. Правен режим на втрешните заеми НРБ. София, 1956. С. 156 ; Weralski M. Polskie prawo finansowe. Warszawa, 1966. S. 153–157.

нежной операции их общий объем не подвергается ни увеличению, ни уменьшению в общегосударственном масштабе (за исключением открытого кредита). Изменения произойдут в микроэкономическом масштабе. Количество денег у заимодателей уменьшится, зато возрастут денежные ресурсы должника. Внешний кредит означает рост денежных ресурсов государства-должника и уменьшение их на такую же сумму у государства-кредитора.

В определенных обстоятельствах публичный кредит может быть принудительным. Как правило, элемент вынуждения может выступить лишь при внутреннем кредите. Принудительный порядок не может выступать в международных отношениях⁵.

Наличие внутреннего кредита не обосновывается государственным строем. Он встречается в странах разного конституционного строя, но с некоторыми отличиями. Например, можно отметить разницу в сфере полномочий местных органов власти для получения внутренних займов или в отношении общего размера внутреннего кредита. Зато формы и техника кредитных операций могут указывать на общие признаки в различных условиях госстроя.

Внутренний кредит может быть предоставлен теми субъектами, у которых есть свободные денежные средства, образовавшиеся вследствие разницы между суммой доходов и суммой расходов за данный период. Сокращение же посредством публичного кредита ресурсов населения, нужных для покрытия расходов по содержанию домашнего хозяйства, противоречит сущности внутреннего кредита. Данное положение не равнозначно принудительству, но все же некоторые сходства наблюдаются. Притом создается трудность определения суммы денежных средств, необходимых для покрытия текущих издержек у отдельных лиц.

В первоначальный период появления внутреннего кредита роль кредитора выполняли лица, наиболее материально обеспеченные. Это был узкий круг лиц. Со временем положение изменилось.

Современная зажиточность не равнозначна зажиточности лишь некоторых лиц. Она присуща широким слоям населения⁶. Отдельные люди не всегда располагают более крупными запасами денег, но в совокупности они способны дать стране в заем крупные суммы⁷. Благодаря этому население все чаще и во все большем количестве стало выступать в роли кредитора своего государства.

⁵ К. Островски, занимаясь данной темой, констатировал, что «предел свободы в одностороннем регулировании государством собственных заемных отношений зависит, прежде всего, от того, подлежат ли кредиторы займа его власти; в первом случае предел очень широк, в другом же – серьезно ограничен. Это различие совпадает, как правило, с делением займов на внутренние и внешние» (Финансовое право. Краков, 1959. № 3. С. 207).

⁶ См.: *Owsiak S. Dług publiczny krajowy. Dług publiczny zagraniczny // Leksykon finansów / pod red. J. Głuchowskiego. Warszawa, 2001. S. 63–64.*

⁷ См.: *Krzyżanowski A. Nauka skarbowości. Poznań, 1923. S. 302.*

Материальное положение отдельных лиц в государстве дифференцировано. Это следствие разных причин, среди которых можно, к примеру, указать разницу в зарплате в отдельных подразделениях народного хозяйства, существование частного сектора, дополнительных источников доходов, профессиональную занятость нескольких членов семьи. Это имеет существенное значение при использовании внутреннего кредита.

Для удобства как заимодателей, так и государства-заемополучателя самое выгодное положение, когда каждый заем пропорционален финансовым возможностям кредитора.

Если внутренний кредит – принудительный, заранее определяются размер сумм, которые отдельные граждане обязаны выдать по займу. Основание определения этой суммы может быть разным. Можно здесь, к примеру, сослаться на величину получаемого вознаграждения, размеры сельского хозяйства, доходность этого хозяйства.

Сумма полученного кредита от заимодателей главным образом зависит от решений государства или иного публичного образования. Кроме того, она представляет собой равнодействующую нескольких источников, которые носят двойственный характер. Одни обусловлены составом техники получения внутреннего кредита, другие – личным положением кредитора. Это наблюдается и в отношении внутренних займов. В то время, когда индивидуальные размеры субскрипции приблизительно определены, более значительными для окончательного установления суммы, выданной получателю кредита, являются первые из них. Остальные же способствуют лишь тому, чтобы адаптировать действующие общие положения к индивидуальным случаям.

Индивидуальные ресурсы населения не образуют единого источника внутреннего кредита. Государство может также использовать с этой целью средства фондов и финансовых организаций. По отношению к данной группе кредиторов оно не вынуждено применять такие гибкие правила выдачи кредита, как в отношении населения в тоталитарных системах. По отношению к ним государство может воспользоваться своими властными полномочиями.

Среди финансовых организаций, связанных с внутренним кредитом, в первую очередь следует указать фонды и банки. Во всем мире банки стали центрами концентрации денежных средств. Собственниками этих средств могут быть как физические, так и юридические лица. Размеры и виды деятельности отдельных банковских организаций регулируются законодательством.

Перевод денег населением в банковскую систему в форме капиталовложений и сберегательных вкладов не влечет за собой смены собственника. Деньги в дальнейшем являются собственностью отдельных вкладчиков. Банки могут ими только распоряжаться при одновременной гарантии их возвратности. Фонды сберегательных учреждений образуются из очень большого количества вкладов. По большей части их размер невелик, однако они образуют сумму, имеющую существенное значение для народного хозяйства.

С точки зрения внутреннего кредита, деятельность сберегательных организаций имеет существенное значение. А именно, если их денежные ресурсы временно не вовлечены в хозяйственные процессы в качестве непосредственного источника кредитных операций, они могут рассматриваться в качестве потенциального источника задолженности государства. Сберегательная организация становится тогда своеобразным «совместным кредитором» – выполняет роль посредника при переводе финансовых средств населения в пользу государственного бюджета. Благодаря этому внутренний кредит становится важным средством концентрации свободных денежных ресурсов населения с целью их полного использования в экономике⁸. Сберегательная организация может при этом опустить согласие владельцев на подобное использование их вкладов.

Переведенные в сберегательную организацию суммы в форме вкладов не являются автоматически доходами государства, даже временными. Они скапливаются в ином звене финансовой системы и могут попасть в бюджет благодаря связи банковско-кредитной и бюджетной систем.

Среди банков, выступающих в роли кредитора, особое место занимают выпускающие деньги центральные банки. В коммунистических системах использовался институт открытого кредита в эмиссионном банке. Это просто обозначало допечатку денег в условиях наличия бюджетного дефицита. В демократических государствах в подобной ситуации действовали и действуют особые правовые процедуры. Сам же механизм широко используется. К примеру, в Соединенных Штатах самым крупным организованным внутренним инвестором является Федеральная резервная система.

Наконец, источником внутреннего кредита могут быть денежные ресурсы фондов и страховых организаций. Для этого необходимо соблюдать два условия. Во-первых, доходы, взимаемые в форме взносов, должны превышать объем расходов. Во-вторых, в страховой организации должен существовать выделенный фонд. В случае же включения доходов и расходов данного вида страхования в бюджет финансовые средства страховой организации не могут быть источником внутреннего кредита⁹.

В рыночной экономике действует конкуренция между финансовыми организациями, муниципальными образованиями или государством в получении внутренних займов у населения. Предлагаются дифференцирование начисления процентов и дифференцированные сроки возврата.

Возвратность – неизменный элемент кредита. Иное дело, если получатель кредита станет отказываться от обязательства, как это имело место с обязательствами царской России. Решение принимает государство. Такое решение обжаловать невозможно, например, средствами, применимыми к физическому лицу (судебное решение, принудительное взыскание). Это обусловлено особым положением государства. Правовое положение государства-заемополучателя отличается от правового положения должника по гражданско-правовому договору: государству присущи властные

⁸ См.: *Kurowski L., Weralski M.* Prawo finansowe. Warszawa, 1969. S. 121.

⁹ См.: *Jaśkiewiczowa J., Jaśkiewicz Z.* Polski system finansów publicznych. Warszawa, 1969. S. 162–163.

полномочия. Это позволяет рассматривать государственные займы как институты финансового права¹⁰.

Гарантия возврата внутреннего кредита – хорошо функционирующая экономическая система, устойчивое состояние финансов страны. Выполнение должником финансовых обязательств по внутреннему кредиту должно быть срочным и добросовестным. Следует добавить, что благополучное экономическое и финансовое положение страны обычно не влечет за собой необходимости внутреннего кредита или же обосновывает отказ от дальнейшего использования данного источника бюджетных доходов.

Срок возврата внутреннего кредита, полученного государством, может быть определен двояко. Можно установить точный срок полной уплаты занятой суммы. Тогда говорится о краткосрочном, среднесрочном или долгосрочном кредите. В другом случае можно ограничиться только определением условий возврата, при выполнении которых наступит частичный или полный возврат долга. Если указанные условия не возникнут, не будет необходимости возврата займа.

Для населения, выступающего в качестве кредиторов публично-правового образования, как правило, устанавливается точный срок возврата займа. Если же кредиторами являются публичные образования, особенно банковские и страховые организации, тогда срок возврата бывает определен в общем. Было так, к примеру, с бюджетными капиталовложениями. На практике встречались и такие установки, что момент уплаты займа зависел от воли кредитора.

Установленный срок погашения внутренней задолженности может быть просрочен. Данный факт обычно связан с неблагоприятным финансовым положением получателя кредита. Иными причинами могут быть вооруженные конфликты или смена строя. Просрочка возврата внутренней задолженности не должна непременно повлечь за собой финансовые санкции. Более того, случается, что при изменении срока возврата внутреннего кредита, публично-правовое образование снижает, к примеру, величину начисления процентов.

Полученный государством внутренний кредит не базируется на вещественной ответственности. Здесь не действуют также другие факторы, свойственные для кредитных правоотношений в частной экономике, – уверенность в добросовестности и платежеспособности получателя кредита. Государство лишь в исключительных случаях предоставляет кредиторам вещественную гарантию¹¹, да и то обычно при получении внешнего кредита¹².

¹⁰ См.: *Ostrowski K. Prawo finansowe*. С. 207.

¹¹ Дибен В. и Эберт К. пишут по этой теме, что «дополнительных обеспечений требуют в период экономических кризисов и ползучей инфляции» (*Die Technik des Öffentlichen Kredits // Handbuch der Finanzwissenschaft*. Tübingen, 1958. Т. III. S. 59).

¹² Вещественное обеспечение зарубежных займов повсеместно осуществлялось в Польше в межвоенный период. Вид обеспечения часто проецировался на название займа (итальянский табачный заем от 1924 г., спичечный заем от 1926 г.) (см.: *Landau Z. Polskie zagraniczne pożyczki państwowe 1918–1926*. Warszawa, 1961).

В первой половине XX в. утверждали, что объем публичного кредита определить невозможно. На практике существует такой предел. Правда, низкие размеры публичного кредита не позволяют определить максимальные пределы возвратных доходов, перехваченных государством у физических лиц, предприятий и финансовых организаций. Зато такая необходимость обнаружилась с полной остротой в таких странах, как государства – члены ЕС или Соединенные Штаты, в которых установлен лимит задолженности.

Пример США заслуживает особого внимания¹³. В мае 2011 г. публичный долг достиг там установленного Конгрессом лимита на уровне 14,3 трлн долларов. Можно добавить, что введенный Конгрессом в 1917 г. лимит задолженности с этого времени увеличивали более 100 раз. Департамент финансов встревожило, что он должен продать новые облигации, так как в противном случае *государству угрожает банкротство*. В августе того же года были запланированы расходы в размере 306 млрд, в то время как бюджетные поступления составляли 172 млрд долларов. Без денег остались бы пенсионеры, военные, а без процентов – заграничные кредиторы, во главе с самыми крупными: Китаем (1160 млрд непогашенного долга) и Японией (912,4 млрд). Вследствие трудного компромисса республиканцев и демократов Конгрессом был принят закон от 1 августа, разрешающий правительству США занять очередные 2,46 трлн долларов.

В Конгрессе пришли к соглашению, что экстренно лимит долга будет увеличен на 900 млрд долларов, а дальнейшие суммы порядка 1,2–1,5 трлн станут обсуждаться двухпартийной комиссией. Одновременно наступит снижение расходов: самое большое на безопасность и армию – на 800–900 млрд. Стоит упомянуть, что Соединенными Штатами затрачивается на обороноспособность почти столько же, сколько всеми странами мира в совокупности. В мире высказываются опасения, что предпринятые меры недостаточны, кроме того, отсутствуют гарантии удержания Штатами наивысшего балла кредитоспособности на уровне AAA. Снижения рейтинга опасаются особенно те государства, банки (центральные и коммерческие) и инвестиционные фонды которых имеют в своих портфелях казначейские облигации США.

В прениях Конгресса демократами был сформулирован постулат, обязывающий миллионеров и миллиардеров более активно участвовать в формировании публичных финансов. В свою очередь, республиканцы называли самых зажиточных людей создателями рабочих мест¹⁴.

Внутренний публичный кредит сравнивают с банковским кредитом. Однако между ними есть ряд принципиальных различий. Вот некоторые из них.

¹³ См.: *Poloti J.* Certain as Heath, complicated as hell. America's debt dilemma // *Financial Times*. 2013. 25 Jan. S. 7.

¹⁴ См.: *Zawadzki M.* USA mogą pożyczać. Świat odetchnął // *Gazeta Wyborcza*. Gospodarka. 2011. 3 sierpnia. S. 20 ; *Zawadzki M.* Klika prezydenta Obamy // *Gazeta Wyborcza*. Świat. 2013. 2 stycznia. S. 9.

Взятые государством денежные средства в форме внутреннего кредита используются для общих потребностей, в рамках общей суммы доходов государственного бюджета. Банковский кредит имеет целенаправленный характер.

Внутренний кредит обеспечивается всем имуществом государства. Он не связывается с каким-либо конкретным обеспечением. Такое обеспечение присуще банковскому кредиту.

При внутреннем кредите государство является получателем кредита, а финансовые организации и население – кредитодателями. Иначе при банковском кредите. Там банк является кредитодателем. Получатели кредита – организации и население.

Государство – особый получатель кредита. Оно наделено привилегией определять условия получения кредита. Сверх того, от него зависит выбор и количество кредитодателей. При банковском кредите правовое положение получателя кредита другое. Условия выдачи кредита диктует банк-кредитодатель.

В результате, однако, мы можем прийти к выводу, что целесообразность сравнения внутреннего кредита с банковским мало способствует выявлению сути первого из них.

Предпосылки получения внутреннего публичного кредита

Наличие публичного кредита обосновывается разными причинами. Невозможно назвать один универсальный повод, заставляющий пользоваться данным источником доходов. В определенном положении могут выявиться причины, которые либо заставляют применить внутренний кредит, либо побуждают к его получению. В первом случае кредит оказывается объективной необходимостью (например, для покрытия бюджетного дефицита), в другом – облегчает или способствует выполнению определенных заданий, реализованных, например, муниципальным образованием.

Рассматривая получение кредита государством в историческом плане, можно указать несколько причин, связанных с его генезисом. На первом месте следует указать подготовку и ведение войн как в прошлые века¹⁵, так и в современную эпоху¹⁶. Войны поглощали в прошлом наибольшие суммы, особенно при их длительности свыше десятка лет либо если велись слишком часто¹⁷. Иная группа причин внутреннего кредита связана с различными затратами на деятельность государства.

¹⁵ См.: *Landmann J.* Geschichte des öffentlichen Kredits // *Handbuch der Finanzwissenschaft*. Tübingen, 1958. Т. III.

¹⁶ См.: *Yanz G.* The United States Saving Program in the Postwar program. N.Y., 1962; *Schulz W. J., Yffris C. L.* American Public Finance. New Jersey, 1965. S. 460–464.

¹⁷ См.: *Maver T.* Geschichte der Finanzwirtschaft vom Mittelalter bis zum Ende des 18. Jahrhunderts // *Handbuch der Finanzwissenschaft*. Tübingen, 1952. Т. I. S. 256.

При анализе внутреннего кредита, полученного в период войн, многими обсуждался вопрос, желательно ли будет ликвидировать образовавшуюся за этот период задолженность¹⁸. Некоторые авторы пришли к выводу, что полное устранение совокупности компенсаций и военных долгов может способствовать росту экономического потенциала страны. У других же было мнение, что пользование внутренним кредитом оправдывается и после окончания войн¹⁹.

В современный период государством используется как внутренний, так и внешний кредит, если экономическое положение страны неудовлетворительное. Объем и структура доходов в послевоенных бюджетах отдельных государств отличаются от объема и структуры доходов довоенного периода. Поэтому послевоенный бюджет принципиально отличается от довоенных бюджетов. После войны бюджеты в общем дефицитны²⁰. Дефицит возникает из-за общих или частичных затруднений в получении доходов.

Источником покрытия бюджетного дефицита могут быть безвозвратные доходы (особенно налоги) а также возвратные доходы (в форме публичного кредита)²¹. Дискуссия на тему выбора одного из двух представленных вариантов усилилась особенно в конце 30-х и начале 40-х гг. прошлого века. Растущая в то время экспансия публичного кредита вызвала ряд полемических выступлений. Авторы этих трудов оценивали отрицательно перспективы внутренней задолженности.

Причиной использования внутреннего кредита может быть также перестройка экономической структуры страны путем усиленной индустриализации.

Внутренний кредит также может быть использован как инструмент выполнения в экстренном порядке хозяйственных целей. Использование свободных денежных средств населения может осуществляться с целью ограничения его спроса. Тогда внутренний кредит не предназначается на покрытие расходов государства. Израсходование данных средств имеет второстепенное значение. Зато его задача состоит в приспособлении покупательной силы граждан к оферированному на рынке количеству товаров и услуг.

В зависимости от момента выдачи внутреннего кредита для осуществления вышеуказанных целей предопределяется его корректировочный

¹⁸ См.: *Moulton H. G., Pesvolsky L. War Debt and World Prosperity. Washington, 1932. S. 4–5.*

¹⁹ См.: *Domaszewicz R. Rola kredytu konsumpcyjnego i długu publicznego w rozwoju gospodarki amerykańskiej w okresie 1920–1963. Wrocław, 1968.*

²⁰ Наличие бюджетных дефицитов склонило некоторых авторов классифицировать их. Такие попытки прошли уже довольно давно (см.: *Wagner A. Finanzwissenschaft. Lipsk, 1883. Cz. I. S. 180–181*; *Боголенов М. Государственный долг. СПб., 1920. С. 390–391*).

²¹ Данным вопросам посвящается особый труд: *Owsiak S., Kosek-Wojnar M., Surówka K. Równowaga budżetowa. Deficet budżetowy. Dług publiczny. Warszawa, 1997.*

или интервенционный характер. Если кредит выдан в момент появления рыночных незакономерностей, тогда он носит интервенционный характер. Если открытие кредита опережает недостатки рынка, назначением кредита является корректировка.

Наконец, причиной выступления внутреннего публичного кредита в качестве доходов госбюджета могут быть условия функционирования финансовой системы. Так, невыгодное экономическое положение публично-правового образования вызывает у него стремление получить более крупную величину возвратных доходов. Похожие последствия вызывает отсутствие возможности взять заем от зарубежных субъектов.

Несмотря на причины возникновения публичного долга, рождается дилемма – использовать для уравнивания бюджета безвозвратные налоги или публичную задолженность?

С теоретической точки зрения, это зависит от актуальных политических трендов в данной стране. В настоящее время в передовой американской экономике блокируется рост налогов, так как они считаются чрезмерными, что заставляет пользоваться публичным долгом. Тем временем ОЭСР подсчитала, что самое высокое налогообложение (по отношению к ВВП) действует в Дании (48,2 %) и других североευропейских странах, а также социальных государствах. В США этот показатель низайший уже пятьдесят лет и составляет 24 %. Несмотря на это, республиканские конгрессмены перед баллотированием подписывают «Обязательство защиты налогоплательщиков» (*Taxpayer Protection Pledge*), обещающая «...противостоять всем повышениям налогов». Данная декларация пилотируется организацией «Американцы для реформы налогов» (*Americans for Tax Reform*). Однако заботе о неповышении налогов не сопутствует ограничение роста издержек. Прямо отмечено, что «американцы преклоняются перед правительственными издержками – начиная с социальных программ, кончая на армии – но не любят за такие платить. Однако даже Америке невозможно вечно быть должником»²².

Вышеизложенное фактическое положение позволяет утверждать, что использование публичного долга не представляется объективной необходимостью. Наличие и его рост могут сочетаться с принятой (стоит добавить – политически более удобной) моделью покрытия публичных расходов.

А. На протяжении годов публичный долг накапливается прежде всего из бюджетного дефицита, понимаемого как отрицательное сальдо между доходами и расходами государственного и местного бюджетов. В евросоюзном понимании (по Маастрихтскому договору от 1992 г.) он означает прирост публичного долга, уменьшенный на прирост платежей с учетом изменений по другим активам и пассивам.

Б. Источники финансирования бюджетного дефицита можно подразделить на иностранные и национальные, а последние – на банковские

²² Leszczyński A. Ameryka i jej długi. Lepsza śmierć niż podatki // Gazeta Wyborcza. 2011. 6–7 sierpnia. S. 17.

и внебанковские. Банковские источники финансирования выступают главным образом в форме банковских кредитов, казначейских бон и облигаций, приобретаемых банками. К формам внебанковского финансирования дефицита принадлежат:

- казначейские бонны, покупаемые разными хозяйственными субъектами, в том числе предприятиями;
- облигации Государственного казначейства, приобретаемые индивидуальными лицами;
- капиталовложения целевых фондов, например фондов социального страхования.

Наблюдается рост государственных займов по отношению к традиционным налогам как источникам доходов бюджета.

В. На протяжении лет возросло количество форм внутреннего публичного кредита. До середины 50-х гг. прошлого века это были прежде всего займы. Одновременно произошло изменение черт публичного долга. Когда-то он имел принудительный характер, но в последние десятилетия долговые публичные бумаги обычно приобретают на рынке. Их популярность зависит прежде всего от величины процентов.

Г. Изменились также причины образования публичного долга. Веками долги делали прежде всего для финансирования милитарных издержек и послевоенного восстановления. В настоящее время он является конкурентным способом покрытия бюджетного дефицита.

Д. Использование публичного долга все чаще становится формой выбора: занимать или же повышать налоги? Правительства, желающие удержаться при власти, придерживаются первой возможности.

Е. Публичная задолженность перестала быть источником доходов лишь экономически слабых государств. Им пользуется даже самая мощная американская экономика.

Ж. Публичный долг может иметь национальный или международный характер. На переломе XX и XXI вв. стремительно возросла внешняя задолженность, которая в случае США стала глобальной проблемой²³.

212 ²³ Кроме Китая и Японии, кредиторами США являются Англия, Бразилия, Тайвань и четыре нефтяные страны, которые одолжили американцам почти триллион долларов. Промедление в уплате по частям данного долга может иметь катастрофические последствия глобального масштаба. В пекинской газете «People's Daily» от июля 2011 г. написали: «...хотя Соединенные Штаты избежали неплатежеспособности, их долговые проблемы остаются неразвязанными, создают угрозу для американской экономики и скрывают еще больший риск для глобальной экономики». Тем временем международный финансовый рынок уже с начала 1980-х гг. пересиливал проблемы задолженности бывших социалистических стран, в том числе Польши.

Р а з д е л III НАЛОГИ КАК ОСНОВНОЙ ИСТОЧНИК ДОХОДНОЙ ЧАСТИ БЮДЖЕТОВ

EXCISE DUTY – PROPOSED SCENARIOS FOR CHANGES

АКЦИЗЫ – ПРЕДЛОЖЕНИЯ ПО ИЗМЕНЕНИЮ

M. Duda

Ph.D. Chair of Financial Law

The John Paul II Catholic University of Lublin

Excise duty is one of the basic constructs for the taxation of consumption in most modern highly-developed countries. The political freedom of public authorities to shape the principles of excise taxation is subject to considerable restrictions resulting from the assumptions of the Polish Constitution, and also from the provisions of Community and international law. This paper presents the proposed change scenarios for excise duty and the factors and restrictions involved in these changes. Due to the length of the article, only selected assumptions behind the taxation level of individual excise products have been taken into consideration. It does not discuss issues related to the organisation of the trade in excise products.

Настоящая статья содержит предложения по изменению законодательства об акцизах, а также указывает факторы и ограничения, касающиеся этих изменений. В связи с ограниченным объемом статьи рассматриваются только некоторые положения, отстающие от уровня налогообложения в отношении отдельных подакцизных товаров. В работе не рассматриваются вопросы, относящиеся к организации торговли подакцизными товарами.

213

1. Introduction

Excise duty, being a selective turnover tax, is, along with value-added tax, one of the basic constructs for the taxation of consumption in most modern highly-developed countries. As is commonly known, the need to introduce Community regulations on excises appeared in connection with the establishment, as of 1 January 1993, of the Single Market and the abolition of fiscal and customs borders between Member States. It should also be emphasised that at present, as a result of growing globalisation and

the rapid development of international trade, the issues related to the cross-border aspects of turnover taxation are becoming particularly prominent. Consequently, any changes in the sphere of the domestic structures of excise duty and value-added tax do not only have to be compatible with the provisions of the Constitution of the Republic of Poland and the norms of Community law but should also take into account the international context of transactions, i.e. the assumptions adopted in other countries, and also outside the European Union. Therefore, drafting amendments to the provisions of Polish law requires taking into account both the normative context of the regulations and the restrictions resulting from Polish Constitutional Law and the provisions of European law, and the assumptions adopted at the international level, behind the principles of how the system of consumption taxation works. Factors of a political and economic nature are also significant, in particular the necessity to fulfil the basic functions of the State during the time of the economic crisis, as well as to adjust the legal regulations to the available means of conducting transactions that change due to technological progress.

The primary aim of this article is to present the proposed change scenarios for excise duty and the factors and restrictions involved in these changes. Due to the length of the article, only selected assumptions behind the taxation level of individual excise products have been taken into consideration. It does not discuss issues related to the organisation of the trade in excise products¹.

2. The factors and restrictions concerning the changes in indirect taxes

The freedom of public authorities to shape the principles of taxation by means of excise duty is considerably restricted. The directions of tax policies, particularly in the role non-fiscal-functions excise should fulfil are, first and foremost, determined by the Polish Constitutional Law which compels public authorities to act in respect of the protection of health and to prevent the health-damaging effects of environmental degradation, and also to pursue tax policies ensuring the ecological security of current and future generations². Because excise, just like value-added tax, is subject to harmonisation within the provisions of Community law, the assumptions adopted at the level of Community law will be vital for determining the directions of changes in Polish law.

It should also be stressed that cooperation at the international level is necessary to fulfil the non-fiscal functions of the tax, in particular its stimulative effects on health and environmental protection. It is obvious that ensuring success in these spheres requires undertakings integrated at the

¹ A study financed by Ministry of Science and Higher Education research funds for 2008–2011 as research project № N N113 117034

² Articles 68 and 74 of the Constitution of the Republic of Poland of 7 April (Dziennik Ustaw [Journal of Laws] № 78, item 483, as corrected in Dziennik Ustaw of 2001, № 28, item 319, as amended.

supranational level. Consequently, in the context of the proposed changes to excise duty, apart from the factors of legal nature, a significant role is played by the obligations of political nature, particularly in health and environmental protection, as well as by the need to consider the supranational context of tax policies.

The issue of implementing tax instruments to achieve objectives connected with environmental protection has been addressed at international forums since the early 1990's.³ As early as in 1997 the Commission presented a proposal for a directive extending the coverage of the minimum rate of excise duty to all energy products⁴. Although the main objective of the directive was to ensure that the Single Market operated correctly and to prevent distortions in competition resulting from different rate levels, vitally significant was also environmental protection, which was reflected by the gradual introduction of the «polluter pays» principle into the provisions of tax law⁵.

The so-called energy directive, adopted in October 2003, was designed to encourage more economical energy use, a decrease in the demand for imported energy products and a reduction in the emission levels of environmentally-harmful gases⁶. At the same time, Member States were allowed to offer special tax preferences to companies committing to reducing emissions⁷.

The directive stipulated that energy products used as motor fuel for certain industrial and commercial purposes and those used as heating fuel could be subject to lower taxation than products used as a propellant. It also indicated that Member States must in a given case differentiate between commercial and non-commercial diesel. In addition, the use of energy products and electricity for commercial and non-commercial purposes may be subject to a separate tax regime. In the area of tax preferences, the energy directive provides for the exemptions of energy products supplied for air navigation and sea navigation, as well the possibility to apply exemptions and lower rates to renewable energy forms, combined heat and power generation (co-generation) and biofuels.

In the context of the regulations aiming to increase energy security and environmental protection one should also pay attention to Directive 2003/30/

³ The need to use financial instruments to reduce greenhouse gasses emissions was already highlighted during the so-called Earth Summit in Rio de Janeiro, or The United Nations Conference on Environment and Development that took place on 3–14 June 1992.

⁴ See Proposal for a Council Directive restructuring the Community framework for the taxation of energy products, COM (97) 30, final.

⁵ In the Communication of 10 October 2001 the Commission stated that taxes are the key instrument to implement the assumption adopted in 1997 within the Kyoto Protocol. See Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee. Tax policy in the European Union – Priorities for the years ahead, COM (2001) 260, final.

⁶ Council Directive 2003/96/EC of 27 October 2003 r. restructuring the Community framework for the taxation of energy products and electricity (OJ L 283, 31.10.2003, p. 51–70), cited as: energy directive.

⁷ See URL: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/excise_duties/energy_products/index_en.htm

WE⁸, whose main objective was to promote biofuels and other renewable fuels to replace diesel and petrol used in transport. The promotion of biofuels in transport is intended to expand the use of biomass in the future, and, as a result, to increase energy security and reduce greenhouse gases emissions⁹. In accordance with the provisions of this directive, the minimum proportion of biofuels and other renewable fuels on domestic markets should amount to 5.75 %. The legal instrument ensuring the proper functioning of the internal market – preventing tax evasion in particular – is a common marking system enabling the identification of gas oils and kerosene that are approved for distribution with exemption from excise duty or subject to a lower tax rate¹⁰. In addition, by the decision of the Commission, a common fiscal marker for these products has been established¹¹.

As far as the excise taxation of tobacco products is concerned, Directive 2011/64/EU¹², effective from 1 January 2011, is of fundamental importance. It defines various types of tobacco products, specifies basic rules of taxation and establishes the minimum level of tax rates. It should be stressed here that the provisions of Community law concerning excisable goods do not only aim to enable Member States to generate revenue and to ensure the correct functioning of the internal market; they are also intended to fulfil significant stimulative functions in healthcare¹³. Consequently, the directive provides for possible exemptions for manufactured tobacco used in industry, horticulture and scientific research, and also for manufactured tobacco that is reworked by the producer or destroyed under administrative supervision.

⁸ Directive 2003/30/EC of the European Parliament and of the Council of 8 May 2003 on the promotion of the use of biofuels or other renewable fuels for transport (OJ L 123, 17.05.2003, p. 42–46).

⁹ Commission Green Paper «Towards a European strategy for the security of energy supply» sets the target of 20 % replacement of conventional fuels by alternative fuels in road transport by 2020.

¹⁰ See: Council Directive 95/60/E of 27 November 1995 r. on fiscal marking of gas oils and kerosene (OJ L 291, 06.12.1995, p. 46–47).

¹¹ 2006/428/EC: Commission Decision of 22 June 2006 r. establishing a common fiscal marker for gas oils and kerosene (OJ L 172, 24.06.2006, p. 15–16).

¹² Art. 2 (1) of Council Directive 2011/64/UE of 21 June 2011 on the structure and rates of excise duty applied to manufactured tobacco (OJ L 176, 06.07.2011, p. 24–36), cited as: Directive 2011/64/UE, revoking the following directives: Council Directive 95/59/EC of 27 November 1995 on taxes other than turnover taxes which affect the consumption of manufactured tobacco (OJ L 291, 06.12.1995, p. 40–45); Council Directive 92/79/EEC of 19 October 1992 r. on the approximation of taxes on cigarettes (OJ L 316, 31.10.1992, p. 8–9) and Council Directive 92/80/EEC of 19 October 1992 on the approximation of taxes on manufactured tobacco other than cigarettes (OJ L 316, 31.10.1992, p. 10–11).

¹³ Directive 2011/64/WE highlights the fact that the European Union is a party of WHO Framework Convention on Tobacco Control.

The basic rules of the taxation of alcohol and alcoholic beverages were established by Directives 92/83/EEC and 92/84/EEC¹⁴. Directive 92/83/EEC defines different types of alcoholic beverages and taxation bases for individual categories of beverages. It also authorises Member States to exempt beverages that are home-made or not intended for consumption, and also to apply reduced rates to beer produced by independent small breweries and ethyl alcohol produced by small distilleries. In addition, it also provides for reduced tax rates or exemptions for certain regional or traditional products in certain countries. Directive 92/84/EEC establishes minimum tax rates on individual types of alcoholic beverages, except for wine and fermented beverages.

3. Scenarios for changes to excise duty

Due to the harmonisation of excise duty within Community Law, assumptions adopted at the level of the European Union will be vital for determining the directions of changes in Polish Law. It should be noticed here that the work on the restructuring of the Community system of excises has been in progress for several years now.

In the area of the taxation of tobacco products, the result of this work is Directive 2011/64/EU, effective from 1 January 2011. One of the basic objectives of this regulation is the adjustment of the legal provisions to the changes that have taken place on the tobacco products market over the last few years, and also the health protection resulting from reducing the consumption level of these products¹⁵. According to the World Bank, increasing the price of tobacco products is the most effective measure for preventing smoking; a price increase of 10 % should reduce consumption by about 10 % and, significantly, this stimulus has the greatest impact on young people¹⁶. However, the effectiveness of an increase in excise tax rates could be considerably reduced by the development of illicit trading¹⁷. This risk is obviously the highest in Member States that have borders with third countries where the taxation level and retail prices of tobacco products are considerably lower than in the European Union. Therefore gradual increases in excise duties should be combined with combating tax fraud and smuggling.

¹⁴ Council Directive 92/83/EEC of 19 October 1992 on the harmonization of the structures of excise duties on alcohol and alcoholic beverages (OJ L 316, 31.10.1992, p. 21–27), cited as: Directive 92/83/EEC ; Council Directive 92/84/EEC of 19 October 1992 on the approximation of the rates of excise duty on alcohol and alcoholic beverages (OJ L 316, 31.10.1992, p. 29–31), cited as: Directive 92/84/EEC.

¹⁵ The consumption of cigars and cigarillos has been gradually decreasing for 30 years and currently they constitute 1 % of excise products. Over the last 10 years, the sales of rolling tobacco has decreased as well – by about 50 %.

¹⁶ It is estimated that within the next 5 years the increase of the minimal rate to 90 euro per 1000 cigarettes and to 60 % of weighted average retail price of cigarettes accepted for distribution will cause a 10 % decrease in the demand.

¹⁷ The research commissioned by the Commission indicates that in 2005 the consumption volume of excise products that were not subject to taxation amounted to about 13 % (over 20 % in certain countries).

In 2009 the Commission initiated work on changing the principles concerning the taxation of alcoholic beverages. A report assessing the currently-binding regulations from the perspective of the operation of the Single Market was commissioned to the experts from *London Economics LLC*¹⁸. It's worth noting the fact that the report indicates several problems connected with the current system of excise taxation of alcoholic beverages.

Firstly, the classification procedures used by individual Member States are different. The problem arises from the lack of clear criteria for classifying certain types of alcoholic beverages¹⁹. As a result, a specific type of alcohol, e.g. a liqueur, can fit into more than one category of the operative 5-product system of classification of alcoholic beverages, which in turn can be an incentive to modify the composition of a beverage solely for tax reasons²⁰.

Secondly, there are great differences between the net prices of alcohol beverages and, what is more, the current system of rates increases these differences. In particular, this is the case with the ratio between the highest rates – used in Finland, Great Britain, Ireland and Sweden – and the rates in the other Member States. Because the level of the highest rates used in the European Union is considerably higher than the minimum specified in the directive, the role of the provisions of Community law in equalising the rates is very limited²¹.

There is also a considerable disparity between rates applied to individual categories of alcoholic beverages. An alcohol unit classified as 'wine' or 'fermented beverages' is subject to much lower taxation than an alcohol unit in the form of ethyl alcohol, beer or an intermediate product²². In addition, the directive provides for the application of reduced rates to beverages produced in specified overseas territories and on certain islands. Preferential rates can also be used by small producers, which, on the one hand, makes them more competitive, but, on the other hand, encourages artificial divisions between companies.

The rates of excise duty are one of the factors shaping the level of the gross prices of alcoholic beverages in individual Member States. Under current

¹⁸ See: Study analysing possible changes in the minimum rates and structures of excise duties on alcoholic beverages. Final Report to EC DG Taxation and Customs Union, London Economics, May 2010. URL: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/min_rates.pdf

¹⁹ The problem is particularly noticeable in the case of beer. According to the provisions of the Directive the rates should be established in quota terms per 1 degree Plato or per each per cent alcohol in a hectoliter of a beverage. Certain countries, including Portugal, the Netherlands and Spain, use several rates depending on the extraction degree.

²⁰ In order to lower the tax liqueurs can be classified as intermediate beverages, and colour drinks that include alcohol-free beverages in their formula (RTDs, ready to drink) as «other fermented beverages».

²¹ The report in question emphasises the fact that the level of minimal rates specified in the directive needs to adjusted due to a 44 % increase in prices in 1992–2010.

²² See more: Study analysing... P. 47–48.

circumstances price levels are highly diversified, which has a negative impact on the functioning of the Single Market, especially in neighbouring countries²³. From the perspective of Polish tax policy one should look at the considerable differences (33,1 %) between the prices of the so-called 'other fermented beverages' in Poland and the prices in Germany, the Czech Republic and Slovakia²⁴.

In connection with the weaknesses of the current excise system mentioned above, the report suggests two major scenarios for solutions. The first scenario comprises introducing a minimum rate for wine and an adjustment of rates for the other beverages.

In the second scenario, the following is suggested: removing the possibility of applying different rates to traditional and sparkling beverages; reclassifying beverages containing less than 22 % alcohol into intermediate products; creating a new category that would include all mixed beverages (RTDs)²⁵; creating a new category that would include all beverages that are currently classified as ethyl alcohol with an alcohol content over 22 %, as well as all beverages with the addition of alcohol. In accordance with the adopted assumptions, the provisions allowing reduced rates for low alcohol content should be abolished and uniform taxation principles should be established for all types of alcoholic beverages, with a division into three groups based on alcohol content (1,2 % to 15 %, over 15 % to 22 %, over 22 %). According to the economists, such changes should contribute to reducing the differences in prices and rates across Member States and should also make the classification system of alcoholic beverages more transparent²⁶.

There is also work in progress at the Community level on formulating new principles for the excise taxation of energy products. The fundamental objective of the proposed changes is the adjustment of the currently-binding taxation system to the assumptions of the so-called «Climate and Energy Package»²⁷. In addition, changes in the taxation of kerosene are intended

²³ The highest differences in the gross prices of alcoholic beverages are those between France and Great Britain. There are also considerable differences between Finland and Estonia and between Sweden and Denmark.

²⁴ See more: Study analysing..., p 52–53.

²⁵ The minimum rate for these beverages should be fixed at the same level as the rate for ethyl alcohol.

²⁶ See: Study analysing possible changes in the minimum rates and structures of excise duties on alcoholic beverages. Executive Summary to EC DG Taxation and Customs Union, London Economics, May 2010, p. 7. URL: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/min_rates_sum.pdf

²⁷ The so called «climate and energy package» comprises of the following: Directive 2009/28/EC of the European Parliament and the Council of 23 April 2009 on the promotion of the use of energy from renewable sources and amending and subsequently repealing Directives 2001/77/EC and 2003/30/EC (OJ L 140, 05.06.2009, p. 16–62) ; Directive 2009/29/EC of the European Parliament and the Council of 23 April 2009 amending Directive 2003/87/EC so as to improve and extend the greenhouse gas emission allowance trading scheme of the Community (OJ L 140, 5.6.2009, p. 63–87) ; Directive 2009/30/EC of the European Parliament and the Council of 23 April 2009

to obtain additional sources of financing aid for developing countries²⁸. One should add here that the objectives established at the Community level in connection with the necessity to prevent further climate change include a reduction in greenhouse gases emission levels, increasing the proportion of energy generated from renewable sources and an increase in the effectiveness of energy consumption²⁹.

According to the Commission, the provisions of the currently-binding Directive 2003/96/EC do not fully match the assumptions mentioned above³⁰. Firstly, minimum taxation levels vary considerably, depending on the product, with coal being treated in the most preferential way. Secondly, the system of minimum rates on individual excise products does not fully ensure the achievement of the objective of climate change prevention, as the provisions of the directive do not constitute grounds for the proper functioning of the Single Market as tax instruments used to reduce carbon dioxide emissions. Thirdly, the same rates are provided for mineral fuels and for fuels from renewable sources, despite the fact that biofuels have lower calorific value. Although Member states are eligible to apply reduced rates to biofuels, one could argue that their special character should be accounted for the provisions specifying the lowest level of the basic rate. Finally, energy is taxed in the same way, regardless of the fact whether or not in a given case the reduction of carbon dioxide emissions was ensured within the Community scheme of greenhouse allowances trading³¹.

amending Directive 98/70/EC as regards the specification of petrol, diesel and gas-oil and introducing a mechanism to monitor and reduce greenhouse gas emissions and amending Council Directive 1999/32/EC as regards the specification of fuel used by inland waterway vessels and repealing Directive 93/12/EEC (OJ L 140, 05.06.2009, p. 88–113) ; Directive 2009/31/EC of the European Parliament and the Council of 23 April 2009 on the geological storage of carbon dioxide and amending Council Directive 85/337/EEC, European Parliament and Council Directives 2000/60/EC, 2001/80/EC, 2004/35/EC, 2006/12/EC, 2008/1/EC and Regulation (EC) № 1013/2006 (OJ L 140, 05.06.2009, p. 114–135) ; Regulation (EC) № 443/2009 of the European Parliament and of the Council of 23 April 2009 setting emission performance standards for new passenger cars as part of the Community's integrated approach to reduce CO2 emissions from light-duty vehicles (OJ L 140, 05.06.2009, p. 1–15) ; Decision № 406/2009/EC of the European Parliament and of the Council of 23 April 2009 on the effort of Member States to reduce their greenhouse gas emissions to meet the Community's greenhouse gas emission commitments up to 2020 (OJ L 140, 05.06.2009, p. 136–148).

²⁸ See: Commission Staff Working Paper. New Sources of Financing for Development: A Review of Options, SEC (2011) 467. URL: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/sec_2005_467_en.pdf

²⁹ The following are assumed: at least a 20 % decrease of greenhouse gases emissions in 2020 in comparison with 1990; an increase of the proportion of energy generated from renewable sources to 20 % percent of general energy use in 2020, including 10 % share of biofuels in the use of propellants ; a 20 % increase of energy efficiency in 2020 in comparison with the forecast for the demand for fuel and energy.

³⁰ See: Proposal for a Council Directive amending Directive 2003/96/EC restructuring the Community framework for the taxation of energy products and electricity, COM (2011) 169, final.

³¹ Ibid.

It is worth noting that the proposed changes in the system of energy products taxation are an element in the so-called ecological tax reform, assuming shifting the tax burden from the levies that adversely affect the welfare level (labour taxation) to taxes that benefit both environmental protection and the labour market (e.g. the taxation of activities connected with the use of natural resources or pollution emission)³². According to the Commission, the reform should also contribute to the alleviation of the possible negative effects of ecological taxes on the competitiveness of individual sectors³³.

Therefore, the proposal adopted in April 2011 calls for the following changes in the taxation of energy products³⁴: firstly, it is suggested that a clear distinction should be introduced between the taxation of energy closely related to carbon dioxide emissions resulting from the use of given products (CO₂ emissions taxation) and the taxation of energy based on the energy content of a given product (the general taxation of energy use)³⁵; at the same time, with economic effectiveness in mind, taxes connected with carbon dioxide emissions should be introduced as a complement to the Community scheme for greenhouse gas emissions allowance trading.

The second suggestion concerns extending the objective scope of the energy taxation directive covering the CO₂ emissions taxation to energy products that are subject to the directive that establishes the scheme for greenhouse gas emissions allowance trading³⁶, while ensuring an obligatory

³² See: Green Paper on market-based instruments for environment and related policy purposes, COM (2007) 140, final. According to the Commission, by introducing appropriate taxation, Member States are not only able to limit activities harmful for the environment but can also use tax incentives in order to support environmentally-friendly activities as well as R&D and innovation, providing that public funds have been previously generated in other ways (e.g. by the taxation of environmentally-harmful activities) or if spending is reduced (e.g. by abolishing the subsidies that lead to environmentally-harmful effects).

³³ Further Reading on the predicted effects of the proposed changes: Commission Staff Working Paper. Impact Assessment. Accompanying document to the Proposal for a Council Directive amending Directive 2003/96/EC restructuring the Community framework for the taxation of energy products and electricity, SEC (2011) 410, p. 24. URL: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/sec_2011_409_impact_assessment_part1_en.pdf

³⁴ Proposal for a Council Directive amending Directive 2003/96/EC restructuring the Community framework for the taxation of energy products and electricity, COM (2011) 169, final.

³⁵ The taxation of CO₂ emissions would be based on referential indices of CO₂ emission, and the general taxation of energy use would be based on the calorific value of energy products and electricity and, in the case of biomass and biomass-based products, on the calorific value specified in attachment III to Directive 2009/28/WE. Biofuels and bioliquids not matching the criteria specified in Directive 2009/28/WE would be subject to taxation on the basis of the CO₂ emission index and the calorific value of the equivalent heating fuel or motor fuel.

³⁶ Directive 2003/87/EC of the European Parliament and of the Council of 13 October 2003 establishing a scheme for greenhouse gas emissions allowance trading within the Community and amending Council Directive 96/61/EC (OJ L 275, 25.10.2003, p. 32–46).

exemption in the case of emissions covered by the Community scheme under this directive. The energy taxation directive should thus complement seamlessly the regulations concerning greenhouse gas emissions allowance trading.

Thirdly, the minimum taxation levels should be changed so that they can consistently reflect carbon dioxide emissions and the calorific value of different energy sources. In order to maintain the real values of the minimum taxation levels, the rates should be automatically adjusted to the changes in consumer prices³⁷.

The fourth group of proposed changes concerns a simplification of the structure of the minimum taxation levels. Thus it is suggested that Member States should not be allowed to differentiate between the taxation of the commercial and non-commercial use of heating oil used as motor fuel, energy products used for heating and electricity. As leaded petrol has become a marginal product, it is also suggested that a Single, minimal taxation level of leaded and unleaded petrol should be introduced.

Further changes will include: limiting the range of exemptions³⁸, introducing tax relief for the taxation connected with carbon dioxide emissions in installations belonging to the sectors recognized to run a considerable risk of carbon leakage³⁹, updating the list of energy products with certain biofuels, and also granting Spain and France the right to introduce higher general taxation rates of energy use in some parts of their territories. One should add that in accordance with the proposal mentioned above Member States will still be allowed to levy more than one tax on energy use and also that the changes should become effective as early as 1 January 2013.

Independently of the reforms carried out at the Community level that will have to be reflected in the provisions of Polish law, as early as in 2010 Poland's Ministry of Finance announced changes in some excise tax preferences, as their value in Poland amounts to PLN 1.7 billion (0,1 % of GDP), with environmental protection and agriculture being the main beneficiaries⁴⁰. The basic form of supporting activities beneficial for the environment is lower excise rates on fuels containing biocomponents⁴¹. In addition, Polish law

³⁷ Because the taxation connected with CO₂ emissions complements the functioning of Directive 2003/87/WE, the market price of the emission allowances should be strictly monitored.

³⁸ The restrictions would include the exemptions of electricity produced aboard ships, as well as exemptions and reductions concerning natural gas, liquid gas and biofuels.

³⁹ The tax relief should be based on the history of energy use by a given facility in a determined reference period and should also reflect the CO₂ emission tax that would be paid by a given facility based on the history of use, providing that model low CO₂ emission fuel would be used.

⁴⁰ See: *Preferencje podatkowe w Polsce* [Tax Preferences in Poland], Ministerstwo Finansów, Warszawa 2010, p. 20.

⁴¹ According to the Article 89 of the Excise Tax Act of 6 December 2008 (consolidated text, *Dziennik Ustaw* [Journal of Laws], 2011, № 108, item 629 ; Cited as the Excise Tax Act) reduced rates are applied to fuels containing biocomponents and to biocomponents constituting fuel).

provides for the possibility to exempt the taxation of electricity generated from renewable energy sources and to exempt energy used in the process of cogeneration⁴².

According to the adopted assumptions the preferences mentioned above are intended to promote renewable energy sources and to stimulate the activity of farming areas. According to Poland's Ministry of Finance further support for the biocomponents and biofuels market from public funds does not seem to be justified because it does not translate into achieving the aims established in *Wieloletni program promocji biopaliw lub innych paliw odnawialnych na lata 2008–2014* (Long-term scheme for the promotion of biofuels or other renewable fuels in 2008–2014)⁴³ and the decisive factor for the share of biocomponents on the domestic fuel market is its obligatory use by the entities distributing fuels under the National Index Target as provided by the Act on Biocomponents and Liquid Biofuels⁴⁴.

4. Conclusion

To sum up the discussion, the following concluding remarks can be formulated.

Firstly, the political freedom of public authorities to shape the principles of excise taxation is subject to considerable restrictions resulting from the assumptions of the Polish Constitution, and also from the provisions of Community and international law. In addition, the process of proposing the changes in question presupposes taking into account the obligations of political nature and the supranational context of tax policies, in particular the phenomenon of international tax competition.

Secondly, according to the assumptions underlying the existing Community system of excises, excise duties in Member States serve both fiscal and regulatory functions, above all in health and environmental protection. Consequently, the fundamental objective of the proposed changes of the excise taxation of energy products is to adjust the currently-binding taxation system to the assumptions underlying the so-called climate and energy package. These changes are an element in the so-called ecological

⁴² Article 30 of the Excise Tax Act.

⁴³ Resolution of the Council of Minister of 24 July 2007 concerning «Wieloletni program promocji biopaliw lub innych paliw odnawialnych na lata 2008–2014» [long-term scheme for the promotion of biofuels or other renewable fuels in 2008–2014] (Monitor Polski [Official Gazette of the Government of the Republic of Poland] [Official Gazette of the Government of the Republic of Poland] № 53, item 607).

⁴⁴ According to Article 2, section 2, paragraph 24 of the Act on biocomponents and liquid biofuels (Dziennik Ustaw [Journal of Laws] № 169, item 1199, as amended) the National Reference Target (NRT) is defined as the minimal share of biocomponents and other renewable fuels used during a calendar year in transport, calculated on the basis of their calorific value. According to the ordinance of the Council of Ministers of 15 June 2007 on National Reference Targets for 2008–2013 (Dziennik Ustaw [Journal of Laws] № 110, item 767) the NRT for 2011, 2012 and 2013 was fixed at, respectively 6,20 %, 6,65 % and 7,10 %.

tax reform shifting the tax burden from the levies that adversely affect the welfare level (taxation of labour) to the taxes that benefit both environmental protection and labour market. As far as health protection is concerned, of vital importance are the provisions of Directive 2011/64/EU standardising the principles of tobacco products taxation introduced on 1 January 2011.

Thirdly, under the Single Market rules, excise, as an instrument of generating budgetary revenue, should be neutral, i.e. collected only once, in the country of end consumption. The requirement of neutrality also means that excise duty should not be an intrinsic incentive in economic decisions, including the decisions concerning the modification of the contents of excise products. However, the analysis of the structure rates effective in individual Member States and the outcome of the research carried out by the experts from *London Economics LLC* justify a claim that under current legislation the assumptions mentioned above are not fully achieved. This problem concerns, in the first place, the rates on alcohol beverages, whose complicated and divergent structure is the result of not only different political decisions of the authorities of individual states in the scope of excise taxation and its function, but also the result of the complex character of Community regulations. Indeed, the provisions of the directives do not only indicate the minimum level of the rates but also provide for many exceptions concerning reduced rates. As a result, the currently-binding system of rates and a lack of clear-cut criteria of classifying individual alcoholic beverages adversely affect the functioning the Single Market, increasing the differences between the prices of the beverages. Therefore, changes in the structure of principles governing the taxation of alcoholic beverages seem unavoidable.

Finally, it should be emphasised that the work on restructuring the fundamental principles of the Community excise system has been in progress for a few years now, and the results of the research carried out by experts make it possible to suggest specific proposals. As a result, one should call for considering these proposals from the perspective of Poland, in particular by assessing the compatibility of the proposed changes with the directions of the policies of public authorities established in the Polish Constitution and by conducting relevant macroeconomic simulations. Bearing in mind that the legislation solutions adopted by the state should achieve the maximum degree of economic and social objectives established at the national level, while establishing a common excise system, it seems necessary to properly prepare the process of implementing the proposed changes in Community law, particularly by carrying out a reliable assessment of the economic outcomes of new solutions, training the tax authorities and informing the taxpayers themselves.

**НАЛОГ НА ТОВАРЫ И УСЛУГИ КАК ИНСТРУМЕНТ
ФОРМИРОВАНИЯ ПУБЛИЧНОГО ДОЛГА
(НА ПРИМЕРЕ ОПЫТА ПОЛЬШИ)**

**TAX ON GOODS AND SERVICES AS AN INSTRUMENT
OF FORMATION OF PUBLIC DEBT
(ON THE EXAMPLE OF POLISH EXPERIENCE)**

Е. Руськовски

ординарный профессор юридических наук

Я. Станкевич

доктор юридических наук

Университет в Белостоке

Налог на товары и услуги (НДС) введен в Польше в 1993 г. Он стал основным источником доходов государственного бюджета, значение которого все растет, хотя, по мнению части специалистов, в недостаточной степени. За последние годы налог НДС используется как инструмент воздействия на величину публичного долга, обуславливая зависимость его ставки от размера образовавшегося долга. Польский эксперимент в этой области заслуживает внимания, хотя окончательно оценить его значение можно будет лишь спустя какое-то время.

This article considers the questions that tax on goods and services introduced in Poland in 1993. This tax was the main source of state budget revenues and it is increasing every year. This tax is used as a tool of influence on the value of the public debt.

НДС является наиболее значимым налогом в налоговых системах многих государств, а его изменение существенно влияет на формирование бюджетной, экономической и общественной областей. Уже довольно давно в доктрине устоялся взгляд, что косвенные налоги как источник фискальных доходов имеют большие преимущества, чем другие категории налогов. По-видимому, такое положение отчасти вызвано тем, что при формировании системы бюджетных доходов Европейского союза в качестве источника собственных средств ЕС приняты средства, исчисляемые на основании налога НДС¹.

Первоначальную основу, которая закрепляла принцип, что бюджетная система ЕС будет опираться на источник собственных доходов, частью

¹ По выполненному государственному бюджету за 2011 г., поступления по налогу НДС, определенные в соответствии с европейской методологией, оказались на втором месте (после средств, исчисляемых по ВВП – 69,8 % совокупности отчислений) и составили 14,6 % их суммы в целом (см.: NIK, Analiza wykonania w 2011 r. budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej. Warszawa, 2012).

которых будут доходы, полученные от налогов на добавленную стоимость путем применения общей ставки налога в отношении единообразно установленной налоговой базы, в соответствии с принятыми государствами – членами ЕС правилами составляли:

- первая и вторая директивы Совета от 11 апреля 1967 г. о гармонизации налогов с оборота в законодательствах государств-членов;
- решение от 21 апреля 1970 г. о замещении финансовых взносов государств-членов собственными средствами Сообществ.

Данными актами предусматривалась гармонизация основы налогообложения таким образом, чтобы применение НДС для сделок, подлежащих налогообложению, приводило к сравнительным результатам во всех государствах-членах. Директивы от 1967 г., с неоднократно вносимыми изменениями, были затем в значительной части отменены и заменены Директивой Совета от 17 мая 1977 г. о гармонизации законодательств государств-членов в отношении налогов с оборота – общая система налогов на добавленную стоимость: единообразная основа исчисления (в литературе именуемая Шестой директивой Совета). В данную директиву также были внесены значительные изменения, и, наконец, она была заменена ныне действующей директивой Совета 2006/112/ЕС от 28 ноября 2006 г. об общей системе налога на добавленную стоимость². Принимая эту Директиву, Совет подчеркнул, что цель осуществленных изменений – «обеспечить представление положений ясным и разумным образом, в соответствии с принципами лучшего регулирования, исправить структуру и порядок изложения Директивы»; в то же время отмечалось, что ее введение «не повлечет существенных изменений (духа директив от 1967 г. – *прим. авторов*) существующего законодательства».

Философия данной системы предполагает применение на внутреннем рынке государств-членов законодательства, которое не нарушает условий конкуренции и не препятствует свободному перемещению товаров и услуг. Целью гармонизации является исключение из законодательства факторов, которые могут нарушить условия конкуренции на национальном уровне или на уровне Сообщества. По мнению создателей Директивы, применяемая в условиях розничной торговли система НДС достигает высокой степени простоты и объективности, когда налогообложение осуществляется наиболее общим способом, а предмет его регулирования охватывает все стадии производства и распределения, а также оказание услуг. Законодателем указываются поля предметной и субъектной сфер налогообложения, требующих гармонизации в рамках государств-членов. При этом подчеркивается возможность появления в национальных законодательствах некоего не полностью гармонизированного пространства относительно ставок налогообложения и освобождений от налогообложения (которые, однако, не смогут нарушить нейтральных условий конкуренции). Имеются в виду постулаты, закрепленные в положениях основных учредительных актов Европейского сообщества и регулирую-

² См.: ОJ ЕС. 2006. 11 dec. L 346. С. 1.

щие функционирование Европейского союза: защита конкуренции и свободное перемещение капиталов и услуг. Неслучайно рассматриваемые налоговые положения нашли свое отражение в соответствующих договорах в частях, относящихся к защите конкуренции.

В литературе указано, что с теоретической точки зрения существуют три формы гармонизации налоговых систем: уравнивание налоговых ставок, уравнивание структуры налоговых систем при сохранении разниц между налоговыми ставками и стандартный подход³. Первый подход применим тогда, когда достигается уравнивание норм налога всех налоговых нагрузок. Ввиду существования налоговой автономии отдельных государств, закрепленной их конституциями, допускающей возможность передавать компетенции государственных органов международной организации по некоторым вопросам – в данном случае по определенным налоговым, но не предусматривающей построение обособленной от национальных систем системы налогообложения государств – членов ЕС, полная гармонизация в этом вопросе вряд ли реальна. Она не представляется обоснованной и из-за того, что не только налоговые ставки определяют объем налоговой нагрузки. Второй подход очень сложен при его реализации, а кроме того, не дает уверенности, наступит ли действительная гармонизация. Наконец, третий подход связан с необходимостью разработать и принять определенные стандарты для целой системы налогообложения (для чего должна присутствовать труднодостижимая политическая воля). Поэтому в науке преобладает суждение, что гармонизацию налоговых систем следует воспринимать как длительный по времени процесс гармонизации важнейших видов налогов (при исключении из данного процесса некоторых категорий налогов и национальных налоговых процедур)⁴. В первую очередь самые выгодные условия для ее осуществления обеспечивают косвенные налоги.

Налог на товары и услуги действует в Польше почти 20 лет, однако в своем первом изложении Закон от 8 января 1993 г. о налоге на товары и услуги и об акцизном налоге существенно отличался от регламентации налогов НДС в экономически высокоразвитых европейских государствах и приближался к их построению эволюционным методом. Действующий закон от 11 марта 2004 г. о налоге на товары и услуги⁵, по оценке специалистов, создан путем соединения обширных фрагментов закона от 1993 г. и положений Шестой директивы, регулировавшей данную проблему до вступления в силу Директивы 2006/112/ ЕС⁶.

Действующий закон от 2004 г. о налоге на товары и услуги неоднократно подвергался изменениям. Одно из них, внесенное законом от

³ См.: *Kosikowski C.* *Finanse publiczne i prawo finansowe. Zagadnienia egzaminacyjne i seminaryjne.* Warszawa, 2013. S. 227.

⁴ Ibid. S. 228.

⁵ См.: *Dz. U.* 2011. № 177. Poz. 1054 (z późn. zm.).

⁶ См.: *Modzelewski W.* *Harmonizacja podatku od towarów i usług – sukces czy klęska, czyli refleksje o przyczynach kryzysu podatku od towarów i usług* // *Gliniecka J., Juchniewicz E., Sowiński T., Wróblewska M.* *System prawno-finansowy. Prawo finansowe wobec wyzwań XXI wieku, CedeWu.Pl.* Warszawa, 2013. S. 137.

16 декабря 2010 г. об изменении закона о публичных финансах и некоторых других законов⁷, ввело в статью 146 данного закона изменения, представляющие дополнительный элемент механизма обеспечения публичных финансов в сфере предусмотренного по этому закону плана структурного ограничения дефицита сектора публичных финансов до определенного в Программе конвергенции уровня среднесрочной бюджетной перспективы. Следовательно, введенные по указанному закону изменения являются развитием программ получения прочной стабильности публичных финансов путем введения фискальных правил, сосредоточенных на расходной стороне сектора публичных финансов. Наряду с этими изменениями по расходной стороне баланса необходимо упомянуть подготовленные и опубликованные Канцелярией премьер-министра в конце января 2010 г. Предложения плана развития и консолидации публичных финансов, предусматривающие так называемые усиленные дополнительные действия. Представленный механизм корректировки ставок налога на товары и услуги в соответствии с формированием показателя соотношения публичного долга и ВВП является инструментом вышеупомянутых «усиленных дополнительных действий».

Вследствие изменений, введенных в ст. 146а закона о налоге на товары и услуги на период с 1 января 2011 г. до 31 декабря 2013 г. (с оговоркой ст. 146f), установлены следующие величины:

а) ставка налога 23 % (ранее 22 %) для условий, предусмотренных ст. 41, ч. 1, 13; ст. 109, ч. 2 и ст. 110 закона;

б) ставка налога 8 % (ранее 7 %) для условий, предусмотренных ст. 41, ч. 2 и ст. 120, ч. 2, 3, а также условий, определенных в заглавии приложения № 3 к закону;

в) ставка возврата твердого установленного налога (ст. 115, ч. 2) – 7 %;

г) твердая налоговая ставка в условиях, предусмотренных ст. 114, ч. 1 закона, – 4 %.

Одновременно предусмотрено, что в случае, если соотношение между государственным публичным долгом (ГПД) и внутренним валовым продуктом (ВВП) по состоянию на 31 декабря 2011 г., обнародованное Министром финансов в порядке извещения в журнале «Монитор Польски», превысило вторую контрольную величину (55 %), то:

– в период с 1 июля 2012 г. по 30 июня 2013 г. и с 1 января 2015 г. по 31 декабря 2015 г. будут соответственно применяться ставки в размере: 24 % (вместо 23 %); 9 % (вместо 8 %); 5 % (вместо 4 %); 7,5 % (вместо 7 %), а также 6 % (для условий, определенных ст. 41, ч. 2а и в заглавии приложения 10);

– в период с 1 июля 2013 г. по 31 декабря 2014 г. ставки соответственно составляют: 25 % (вместо 24 %); 10 % (вместо 9 %); 6 % (вместо 5 %); 8 % (вместо 7,5 %) и 7 % (вместо 6 %);

– в период с 1 января 2016 г. по 31 декабря 2016 г. ставки вернутся к уровню, применяемому с начала 2011 г., т.е. 23 %, 8 %, 7 %, 4 %.

⁷ Dz.U. № 257. Poz. 1726.

Установлено также, что если указанное превышение наступит на дату 31 декабря 2012 г. и будет обнародовано извещением Министра финансов до 31 мая 2013 г., повышенные по приведенной формуле ставки будут применяться с 1 июля 2013 г. В дальнейшей части положения закреплены полномочия Министра финансов снизить ставки налога в указанных законом условиях.

Представленный механизм является расширением предусмотренной ст. 74 закона о публичных финансах ответственности Министра финансов по контролю за сектором публичных финансов в области соблюдения закрепленного также в ст. 216, ч. 5 Конституции принципа, что ГПД не может превышать 60 % стоимости годового ВВП. Статья 74 закона о публичных финансах возложила ответственность за соблюдение данного требования на Министра финансов, как и ответственность по контролю за сектором публичных финансов. Одновременно, согласно положениям закона о публичных финансах, регулирующим контрольные и оздоровительные процедуры (ст. 86–88), законодателем урегулирован порядок производства в случае превышения контрольной величины 55 % ВВП. Стоит заметить, что вышеприведенные определения предусматривались также ранее действующим законом от 30 июня 2005 г. о публичных финансах (раздел 3 ст. 79–86)⁸.

Статья 75 закона о публичных финансах возлагает на Министра финансов разработку стратегии управления долгом Госказначейства и воздействия на государственный публичный долг. Стратегия – документ отчетного, контрольного, аналитического, управленческого и прогностического характера, составляемый на четыре года (до 2009 г. – на 3 года), что вытекает из положений ч. 1 указанной статьи⁹. Стратегия каждый год актуализируется (новейшая, за 2013–2016 гг., утверждена правительством в сентябре 2012 г.). Ее содержание не является точно определенным. Законодатель устанавливает лишь некоторые ее элементы, оставляя Министру финансов право определять ее окончательный состав, в том числе изменения объема и структуры публичного долга.

Указанная квота задолженности вытекает из положений ЕС и составляет одно из фискальных условий конвергенции Экономического и валютного союза, определенных ст. 126, ч. 2 Договора о функционировании Европейского союза. Маастрихтский договор установил экономические показатели и принципы, которые должны соблюдать государства, претендующие на полное членство в Экономическом и валютном союзе. Эти показатели и принципы (именуемые также критериями Маастрихт, критериями конвергенции или условиями совпадения) позже нашли свое отражение в Лиссабонском договоре, который вступил в силу в конце 2009 г., а также в Протоколе № 13 о критериях конвергенции. Критерии

⁸ Dz.U. № 249. Poz. 2104 (z późn.zm.).

⁹ См.: Nowa ustawa o finansach publicznych wraz z ustawą wprowadzającą. Komentarz praktyczny / E. Ruskowski, J. Sałachna (red.). Gdańsk, 2010. S. 268.

касаются формирования уровня цен, валютных курсов, долгосрочных процентных норм и соблюдения благополучного состояния публичных финансов. Следовательно, они относятся к действиям в сферах денежной и бюджетной политики¹⁰.

Принятая тогда контрольная величина задолженности, которую государства-члены должны соблюдать, вытекает из предположения, что в тогдашних условиях эту величину возможно было сохранить. Однако по данным официальной статистики Европейского центрального банка, совокупный публичный долг всех государств зоны евро в момент введения общей валюты в безналичный оборот составлял 69,2 % ГПД, что значительно превышало принятые стандарты. Учитывая вышеизложенное, можно сказать, что, судя по критериям допускаемого долга, зона евро вообще не должна была тогда образоваться, поскольку в образуемую тогда зону евро вошли такие государства, как Бельгия, Греция и Италия, публичный долг которых, по статистике Европейского центрального банка, превышал показатель 100 %¹¹. Критерий допустимого долга при вступлении в еврозону очередных государств не учитывался, представляется, что в отдельных случаях политические доводы преобладали над экономическими.

По данным, опубликованным в мае 2013 г. Бюро Уполномоченного Правительством по введению Республикой Польша евро, бюджетный дефицит сектора правительственных и самоуправленческих образований в мае 2012 г. (так называемый дефицит сектора *general government*) составил 3,9 % ВВП (по отношению к предусмотренной контрольной величине 3 %), а государственный публичный долг превысил установленную законом о публичных финансах пороговую величину (55 %) и составил 56,6 %. По ожиданиям ЕС (*Economic Forecast – Spring 2013*), в последующие годы он также будет расти и в 2014 г. достигнет уровня 58,9 %. Таким образом, Польша и в дальнейшем не сможет соответствовать фискальным критериям конвергенции, установленным Маастрихтским договором.

Дополнительная проблема – дезориентация, вызванная представляемой в публицистике информацией о величине публичного долга, исчисленной с помощью двух отличающихся друг от друга методологий – национальной методологии и методологии ЕС. В Польше ВВП вычисляется по Закону от 26 октября 2000 г. о порядке вычисления годового ВВП

¹⁰ См.: *Stankiewicz J.* Doskonalenie procedury ograniczania nadmiernego deficytu jako instrument dyscypliny finansowej państw członkowskich UE // *Reakcja na kryzys w krajach członkowskich UE i perspektywy rozwoju* / F. Grynia (red.). Wilno, 2012. S. 72.

¹¹ *Chojna-Duch E.* Stabilność fiskalna – podstawowym wyzwaniem współczesnej polityki budżetowej państw (na tle poglądów Profesora Mariana Weralskiego) // *Jus fiscale – Studia z dziedziny prawa finansowego. Księga pamiątkowa dedykowana Profesorowi Marianowi Weralskiemu* / pod red. nauk. H. Litwińczuk. Warszawa, 2012. S. 51.

брутто¹², учитывая оценку трех равных в порядке стоимости макроэкономических категорий, определяющих ВВП, выраженных: размером производственной деятельности, конечным результатом этой деятельности, а также суммой первичных доходов. Европейская методология, применяемая на основании распоряжения Совета № 1287 от 15 июля 2003 г. о гармонизации вычисления национального дохода брутто в рыночных ценах¹³, допускает возможность представлять ВВП в трех опционах, поэтому в данной сфере национальное выражение соответствует европейским правилам¹⁴. Между европейской, вытекающей из ESA'95¹⁵, и национальной, применяемой до сих пор в Польше, методологиями существует различие в отношении расчетного способа ведения учета финансовых операций. По европейскому способу операции фиксируются в момент их возникновения (так называемый мемориальный ордер), а по национальному методу операции записываются в момент фактического трансферта средств (кассовый метод). По-другому записываются задолженности по публичным доходам «публичной дани». В результате по европейской методологии востребуемые обязательства увеличивают дефицит сектора публичных финансов, в то время как по национальной методологии они этот дефицит уменьшают. Кроме того, ESA'95 определяет иной, чем в Польше, объем сектора публичных финансов. Европейская методология в сектор публичных финансов включает открытые пенсионные фонды, в то время как национальная в этот сектор их не включает. Главная причина разницы между стоимостью публичного долга в 2011 г., вычисленного в соответствии с методологией ESA'95 и национальной методологией, – незачисление законом о публичных финансах в сектор публичных финансов фондов, образованных в рамках Банка национального хозяйства, например, Национального дорожного фонда. В связи с этим обязательства данного фонда не учитываются при вычислении объема публичного долга по национальной методологии, в то время как он должен учитываться при вычислении задолженности сектора *general government* согласно методологии ESA'95 ввиду финансирования из средств данного фонда задач публичного характера. В результате таких обстоятельств Польша предоставляет европейской статистической организации Евростат отчетность согласно европейской методологии, в то время как для национальных отчетных целей использует национальную методологию. Соотношение между данными, полученными согласно оговариваемым методологиям, представлено в табл. 1.

¹² Dz.U. № 114. Poz. 1188 (z późn.zm.).

¹³ OJ EC. 2003. 19 july. L.181. C. 1.

¹⁴ См. подробнее: *Kosikowski C.* Op. cit. S. 267.

¹⁵ ESA'95 установлена Распоряжением Совета (ЕС) 2223/96 от 25.06.1996 г. о европейской системе национальных и региональных счетов в Сообществе (см.: OJ EC. 1996. 30 nov. L. 310. C. 1 (с изм.)).

*Публичный долг, вычисленный по национальной методологии
и согласно европейской методологии ЕС, за 2004–2011 гг. в Польше*

2004 г.	2005 г.	2006 г.	2007 г.	2008 г.	2009 г.	2010 г.	2011 г.
Объем публичного долга, вычисленный по национальной методологии, млрд PLN							
431,4	466,6	506,3	527,4	597,8	669,9	747,9	815,3
Объем публичного долга, вычисленный согласно методологии ЕС, млрд PLN							
422,4	463,0	506,0	529,3	600,8	684,2	776,8	859,0

Примечание. Данные, исчисляемые по национальной методологии, получены: за 2004–2005 гг. – NIK (*Верховная Палата контроля*), Analiza wykonania w 2006 r. budżetu państwa. Warszawa, 2006; данные за 2006–2007 гг. – NIK, Analiza wykonania w 2008 r. budżetu państwa. Warszawa, 2009. Данные за 2008–2011 гг. – NIK, Analiza wykonania w 2011 r. budżetu państwa. Warszawa, 2012. Данные исчисленные согласно методологии ЕС: Strategia zarządzania długiem publicznym na lata 2013–2016. Warszawa, 2012. S. 59, а также собственные исчисления авторов.

Косвенные налоги за последние десять лет в Польше были главным источником налоговых доходов государственного бюджета. За последние годы они составили почти 75 % этих доходов, причем 2/3 составили доходы от налога на товары и услуги. Именно на него Правительство (кроме введения правила дисциплинирования расходов) возлагает надежды по сокращению чрезмерного дефицита достоверным и устойчивым способом, вводя механизм долголетнего автоматического реагирования на состоянии финансов государства. Несмотря на то, что сам механизм, на первый взгляд, не вызывает сомнений, после двух лет его применения ожидаемый результат не достигнут. Исчисление соотношения между публичным долгом и ВВП по национальной методологии дало возможность пока избежать отрицательных результатов применения оздоровительных процедур, предусмотренных в случае превышения пороговой величины 55 %, но одновременно определение соотношения по методологии ESA'95 привело к тому, что Европейской комиссией (ЕК) были удержаны на очередной год данные, обосновывающие удержание процедуры чрезмерного дефицита, которая распространяется на Польшу с 2009 года.

Установление налогового права в сфере такого сложного налога, каким является НДС, порождает значительные проблемы. Европейской комиссией в 2006–2010 гг. и в 1-м полугодии 2011 г. были возбуждены 19 формальных производств по нарушению Республикой Польша условий Договоров ЕС в сфере данного налога и акцизного налога, а проведенным ВПК контролем обнаружены области, в которых польские урегулирования вопросов о налоге на товары и услуги не были своевременно приспособлены к евросоюзным директивам¹⁶. В области налога на товары и услуги возражения относились к промедлению приспособления положений закона, которые ограничивали вычет НДС при покупке автомоби-

¹⁶ См.: NIK – Analiza wykonania w 2011 r. budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej. Warszawa, 2012. S. 58.

лей весом до 3,5 т, используемых в хозяйственной деятельности, а также положений, запрещающих вычет НДС при покупке горючего для этих автомобилей. Приведенные положения представляли собой нарушение Шестой директивы об НДС, а затем действующей директивы от 2006 г. Промедление в присоблении положений закона об НДС¹⁷ к евросоюзному законодательству вызвало за 2009–2010 гг. необходимость выплатить налогоплательщикам сумму 49 млн злотых в счет процентов. По четырем делам, после подачи жалобы Комиссией, были вынесены решения Европейским судом справедливости (ЕСС) (в том числе по трем делам – не выгодные для Польши решения). Комиссией также принято решение о прекращении 9 производств (6 после приспособления Польшей налогового права к союзному праву, 2 после получения от польской стороны объяснений и 1 – в связи с временным отступлением от применения положений общей системы налога на добавленную стоимость в части, связанной с предметом данного производства). Во исполнение решений ЕСС в польское налоговое законодательство внесены необходимые изменения¹⁸.

Без повышения ставок рост поступлений налога на товары и услуги признается неудовлетворительным¹⁹. Данные о поступлении налога на товары и услуги за 2004–2011 гг. представлены в табл. 2.

Т а б л и ц а 2

Поступления в госбюджет налога на товары и услуги за 2004–2011 гг. и их доля в совокупности доходов государственного бюджета

2004 г.	2005 г.	2006 г.	2007 г.	2008 г.	2009 г.	2010 г.	2011 г.
Поступления в госбюджет налога НДС, млрд PLN и %							
62,3	75,4	84,4	96,3	101,8	99,5	107,9	120,8
39,8 %	41,9 %	42,7 %	40,8 %	40,1 %	36,3 %	43,1 %	43,5 %

Примечание. Источник: данные за 2004–2005 гг. – NIK, Analiza wykonania w 2006 r. budżetu państwa. Warszawa, 2006; за 2006–2007 гг. – NIK, Analiza wykonania w 2007 r. budżetu państwa. Warszawa, 2008; данные за 2008–2011 гг. – NIK, Analiza wykonania w 2011 r. budżetu państwa. Warszawa, 2012.

¹⁷ Оспариваемые положения были отменены с 01.01.2011 г. – на основании Закона от 16.12.2010 г. об изменении закона о налоге на товары и услуги, а также закона о дорожном транспорте (Dz.U. № 247. Poz. 1652), спустя два года после вынесения решения Европейским судом справедливости и спустя четыре года после предъявления Еврокомиссией формальных обвинений. Были отменены ч. 3–7а ст. 86 и п. 3 ст. 88 действующего закона о налоге на товары и услуги; добавлены ст. 86а и 88а.

¹⁸ Например, повышены налоговые ставки на одежду и ее принадлежности для детей грудного возраста а также на детскую обувь (с 8 до 23 %) – на основании Закона от 18.03.2011 г. об изменении закона о налоге на товары и услуги, а также закона об измерениях (Dz.U. № 64. Poz. 332); были отменены оспариваемые Комиссией положения закона по оказанию услуг случайным международным автобусным пассажирским транспортом (на основании закона, приведенного в сноске 17).

¹⁹ См.: Modzelewski W. Op. cit. S. 137.

Причины существующего положения можно и следует усматривать прежде всего в очень сильном замедлении хозяйственного роста в мировой экономике, а также в нежелательных явлениях, которые появились на фоне установления и применения налогового права. Однако спад фискальной эффективности данного налога и убытки публичных доходов по этому поводу также усматриваются специалистами во внутренних несовершенствах налогового закона. Судя по всему, порядок изложения многих положений закона об НДС дает возможность или маскирует возникновение налоговых злоупотреблений, именуемых также «налоговой оптимизацией». Самое большое количество способствующих этим нежелательным явлениям ситуаций появилось за последние годы функционирования закона. Положения, которые облегчают или косвенно способствуют нежелательным действиям, можно разделить на три группы:

- ситуации, возникающие в связи с определением нового места уплаты налога – с 1 января 2010 г. Возможность уклониться от налогообложения допускается ст. 28б и 28е закона;
- связанные с введением так называемой обратной нагрузки – с 1 апреля 2011 г. Действия, результатом которых является уклонение от налогообложения, допускают положения ст. 17 ч. 1 п. 5 и 7;
- в связи с возникновением права на корректировку полагающегося налога на основании ст. 89а закона – с 1 января 2009 г.²⁰

По оценке В. Модзелевского, отрицательные фискальные последствия введения в закон о НДС вышепредставленных положений, особенно за 2009–2012 гг., вызвали спад эффективности данного налога порядка 117 млрд PLN. Польша является государством, в котором неофициальная экономика (полузаконные действия, равно как и незаконная, преступная деятельность) имеет значительные размеры. По оценкам, произведенным Ф. Шнейдером из Университета в Линце и представленным на научной конференции «Долгосрочная налоговая стратегия в НДС», организованной в марте 2013 г. Национальной хозяйственной палатой, объем такой экономики в Польше за 2013 г. составит около 24 % ВВП. По произведенным расчетам, Польшу опережают такие государства, как Литва, Латвия, Эстония, Хорватия, Болгария; в то же время мы существенно отличаемся от Швейцарии, Австрии, Голландии, Великобритании или же Франции, процентный объем неофициальной экономики которых выражается однозначным числом. Даже если оценки, произведенные Ф. Шнейдером, оказались бы завышенными, фискальные убытки государства по этому поводу в сфере косвенных налогов – огромны.

Введение в польскую модель публичных финансов полуавтоматических механизмов реагирования на ускользающий от контроля публичный долг следует признать новаторским мероприятием, тем более при отсутствии в бюджетной практике ранее в Польше подобных экспериментов. Однако кажется, что положительные результатов быстрого реагирования при помощи оговоренного правового инструмента можно и следует

²⁰ Ibid. S. 138.

ожидать лишь при условии достижения экономической и юридической стабилизации, что достаточно сложно, так как кроме положительных результатов данного эксперимента для ограничения публичного долга имеются и многие непредвиденные последствия. Не представляется, чтобы данный механизм сработал в своей полной юридической форме, так как по нему следует, что если до конца 2013 г. публичный долг Польши не превысит показателя 55 % ВВП (исчисленного по национальному методу), то должна наступить «автоматическая» корректировка ставок НДС до исходного уровня, т.е. соответственно 22 % и 7 %. Правительственные извещения в данной области показывают, что при сегодняшнем трудном положении в сфере публичных финансов в Польше вернуться к исходным ставкам НДС невозможно, разве что улучшится положение публичных финансов.

Таким образом, оказывается, что даже чрезвычайные краткосрочные правовые инструменты необходимо изменять во время их действия, дополнительно уменьшая стабильность польского налогового права, что повсеместно подлежит критике как доктриной²¹, так и представителями правосудия²².

²¹ См. например: *Ofiarski Z.* Ogólne prawo podatkowe. Zagadnienia materialno prawne i proceduralne. Wyd. 2 : LexisNexis. Warszawa, 2013. S. 48–49.

²² Сравни: *Molik P.* NSA : Zmieniamy się w sąd podatkowy // *Dziennik Gazeta Prawna*, z dn. 23 kwietnia. 2013. № 79.

**ПРИОРИТЕТЫ СОВРЕМЕННОЙ НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ
– ФИСКАЛЬНЫЕ ИНТЕРЕСЫ ГОСУДАРСТВА VS СОЦИАЛЬНОЙ
И РЕГУЛИРУЮЩЕЙ ФУНКЦИИ НАЛОГОВ**

**PRIORITIES OF MODERN TAX POLICY: FISCAL INTERESTS OF THE
STATE VS SOCIAL AND REGULATORY FUNCTION OF TAXES**

Н. Соловьева

кандидат юридических наук

Воронежский государственный университет

Настоящая статья посвящена проблемам реализации регулирующей и социальной функций налога при формировании налоговой политики государства, анализу планируемых к реализации мер в области налоговой политики, а также ряду актуальных вопросов, требующих, но пока не нашедших разрешения при формировании современной налоговой политики.

This article is devoted to the problems of realization of regulating and social functions of the tax in view of formation of tax policy of the state. It analyses measures planned to implement in the field of tax policy as well as a number of topical issues requiring resolution in modern tax policy.

Федеральный закон от 2 октября 2012 г. № 151-ФЗ «Об исполнении федерального бюджета за 2011 год» гласит, что в 2011 г. нефтегазовые доходы бюджета составили 49,6 % в общем доходе бюджета, не нефтегазовые доходы – 50,4 %. При этом 79 % всех доходов бюджета обеспечили вывозная таможенная пошлина, НДС и НДСПИ. Для сравнения – доходы от уплаты налога на прибыль в общем доходе бюджета составили 3 %¹.

В послании к Федеральному Собранию² Президент Российской Федерации В. В. Путин определил в качестве ключевых вопросов изменение структуры экономики, создание новых промышленных отраслей и возврат лидерства в традиционных, развитие малого и среднего бизнеса. Причем Президент отметил, что задачам структурной перестройки экономики, среди прочего, должна быть подчинена и налоговая система.

В монографических, диссертационных, иных научных и практических исследованиях многократно подтверждалось, что налоговая политика реализуется посредством формирования налоговой системы, которая, в свою очередь, является одним из стержневых регуляторов экономики. Указанный механизм не нуждается в дополнительном обосновании. В то же время очевидна предельная значимость разрабатываемой и проводимой налоговой политики как на индивидуумов, хозяйствующих субъектов, отдельные секторы и отрасли экономики, так и на экономику страны

¹ URL: <http://www.garant.ru/hotlaw/federal/422502>

² URL: <http://www.kremlin.ru/news/17118>

в целом, а следовательно, как одной из существенных предпосылок, и на положение России в мировом сообществе.

Налоговая политика – чрезвычайно сложное и многогранное явление. Представляется, что одно из наиболее широких, но в то же время точных определений данного понятия дано профессором И. А. Майбуровым. Налоговая политика, по его мнению, – это составная часть социально-экономической политики государства, ориентированная на формирование такой налоговой системы, которая будет стимулировать накопление и рациональное использование национального богатства страны, способствовать гармонизации интересов экономики и общества и тем самым обеспечивать социально-экономический прогресс общества³. Подобное понимание налоговой политики не ограничивается приоритетом фискальных интересов государства, а в равной степени отдает должное регулирующей и социальной функциям налогов, значение которых нельзя недооценивать при формировании налоговой системы, отвечающей интересам общества.

Фискальная функция налогов происходит из их общественного предназначения и по сути выражает смысл налогов. Зачастую налоговая политика рассматривается именно с точки зрения фискальных интересов государства, которые, однако, должны базироваться на принципе достаточности налогообложения, т.е. налоги должны обеспечивать поступление в бюджет такого объема ресурсов, который является достаточным для выполнения принятых на себя государством обязанностей. Одновременно налогообложение не должно подрывать мотивацию к эффективной и легитимной деятельности участников материального производства⁴.

Установление и взимание налогов неминуемо влияют на экономику страны вне зависимости от того, является ли это целью законодателя либо законодатель сознательно того не желает. Именно в этом и проявляется регулирующая функция налогов, механизм реализации которой заложен в искажающем воздействии налогов на экономическое поведение налогоплательщиков. Индивиды и организации не остаются пассивными во взаимоотношениях с государством, они действуют исходя из собственных интересов, но ориентируются в том числе на позитивные и негативные стимулы, целенаправленно или непреднамеренно создаваемые государством⁵. Другими словами, при формировании налоговой политики должны учитываться не только фискальные интересы государства, но и воздействие, оказываемое существующей системой налогообложения на всех без исключения налогоплательщиков. Как справедливо отмечает М. Н. Карасев, в идеале своей налоговой политика предполагает гибкое сочетание фискального и регулирующего начал, при выполнении государством своих функций, так как она служит не только и не столько

³ См.: Майбуров И. А. Теория и история налогообложения. М., 2007. С. 434.

⁴ См.: Ушаков Н. В. Теория и история налогообложения : учеб. пособие. М., 2009. С. 173.

⁵ См.: Коровкин В. В. Основы теории налогообложения : учеб. пособие. М., 2006. С. 73–74.

средством или системой мер, направленных исключительно на достижение определенного уровня финансирования органам публичной власти, но предполагает такое сочетание интересов различных участников налоговых отношений, при котором происходило бы выравнивание из экономического положения⁶.

В рамках реализации регулирующей функции налогов для хозяйствующих субъектов наиболее важными являются устанавливаемые законодателем механизмы экономического стимулирования, обеспечивающие благоприятные условия для развития отдельных видов деятельности или отраслей экономики. Однако для налогоплательщиков – физических лиц, чье налоговое бремя включает в себя уплату не только прямых, но и косвенных налогов, – первостепенное значение имеет социальная функция налога, заключающаяся в перераспределении национального дохода между различными категориями граждан для поддержания социального баланса в обществе. Социальная функция налогов может реализовываться двумя способами: путем перераспределения доходов через бюджет и внебюджетные фонды либо путем установления соответствующей системы налогообложения доходов (например, использования налоговых льгот, выведения определенных объектов из-под налогообложения, установление прогрессивного налогообложения доходов). И в том, и в другом случае социальная функция налога тесно связана с фискальной, но в отличие от последней затрагивает не только сферу формирования публичных финансов, но и сферу их распределения, а также методику формирования⁷.

Система рыночной экономики нередко порождает высокую степень неравенства, которая не может быть принята обществом. Рыночная эффективность в динамике влечет за собой неограниченный рост неравенства⁸. Увеличение слоя населения с малыми доходами, расслоение населения по уровню доходов и иные последствия социально-экономического неравенства могут грозить социальными потрясениями, не говоря уже о том, что рост национального благосостояния невозможен без повышения индивидуальных доходов населения. Следовательно, можно говорить о том, что установление равновесия между экономической эффективностью и социальной справедливостью является одной из основных задач при формировании налоговой политики.

Обратимся к основным направлениям налоговой политики Российской Федерации на 2013 г. и плановый период 2014 и 2015 гг.⁹ Данный

⁶ См.: Карасев М. Н. Налоговая политика и правовое регулирование налогообложения. М., 2004. С. 79–81.

⁷ См.: Коровкин В. В. Указ. соч. С. 85.

⁸ См.: Шевяков А. Снижение избыточного неравенства и бедности как фактор экономической динамики и роста инновационного потенциала России // Общество и экономика. 2006. № 11–12. С. 26.

⁹ См.: Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2013 г. и на плановый период 2014 и 2015 гг. (одобрено Правительством Российской Федерации 23 мая 2012 г.). URL: http://www.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2012/04/2012_05_23_ONNP_2013-2015.pdf

документ, не являющийся нормативным правовым актом, прежде всего определяют, что в течение рассматриваемого периода приоритеты в налоговой политике остаются такими же, как и раньше – создание эффективной и стабильной налоговой системы, обеспечивающей бюджетную устойчивость в среднесрочной и долгосрочной перспективе. Основными целями налоговой политики при этом продолжают оставаться поддержка инвестиций, а также стимулирование инновационной деятельности. Указывается необходимость сохранения неизменности налоговой нагрузки по секторам экономики, в которых достигнут ее оптимальный уровень, с учетом требований сбалансированности бюджетной системы Российской Федерации. Предусматриваются следующие блоки мер к реализации:

1. Меры налогового стимулирования, среди которых можно отметить:

- поддержка плательщиков налога на доходы физических лиц (освобождение от налогообложения ряда социально значимых выплат как компенсационного характера в виде материальной помощи, так и стимулирующего, например, в виде грантов, а также совершенствование регулирования имущественных вычетов);

- налоговое стимулирование инвестиций (уточнение механизма восстановления амортизационной премии);

- поддержка модернизации производства (исключение объектов, относящихся к движимому имуществу, из объектов обложения налогом на имущество организаций, определение налоговой базы по этому налогу исходя из кадастровой стоимости объектов недвижимости);

- упрощение налогового учета;

- совершенствование налогообложения при операциях с ценными бумагами и финансовыми инструментами срочных сделок, а также иных финансовых операций (в частности, по налогообложению дивидендов, операций с еврооблигациями российских эмитентов, депозитарными расписками);

- совершенствование специальных налоговых режимов для малого предпринимательства (введение уже неоднозначно оцененной патентной системы налогообложения).

2. Меры, предусматривающие повышение доходов бюджетной системы Российской Федерации:

- при налогообложении природных ресурсов – изменение порядка исчисления налога при добыче углеводородного сырья, установление специфических ставок по иным (кроме угля) видам твердых полезных ископаемых;

- в сфере акцизного налогообложения – сохранение ставок акцизов в 2013 и 2014 гг. на уровне мая 2012 г. и изменение преимущественно в сторону повышения с 2015 г.;

- введение налога на недвижимость (признание на первом этапе физических лиц налогоплательщиками с правом применения определенных стандартных и социальных налоговых вычетов, налоговой базой – кадастровую стоимость объекта недвижимости с повышенным обложением недвижимости с высокой кадастровой стоимостью);

- налогообложение престижного потребления – в отношении дорогостоящей недвижимости, мощных легковых автомобилей и мотоциклов;

- сокращение неэффективных налоговых льгот и освобождений (без указания конкретных налоговых льгот, а лишь на необходимость разработки экономического механизма оценки эффективности их применения);

- оптимизация налоговых льгот по региональным и местным налогам (поэтапная отмена ряда льгот по налогу на имущество организации для естественных монополий, расширение перечня объектов налогообложения по земельному налогу).

3. Совершенствование налога на прибыль организаций (уточнение доходов, не учитываемых при определении налоговой базы, порядка признания отдельных видов расходов, а также в части соглашения о распределении расходов).

4. Совершенствование налогового администрирования.

5. Противодействие уклонению от налогообложения с использованием низконалоговых юрисдикций, в частности введение в налоговое законодательство:

- понятия контролируемых иностранных компаний и принципа налогообложения нераспределенной прибыли иностранных контролируемых компаний;

- термина «юридическое лицо – налоговый резидент Российской Федерации».

В отношении налогового законодательства учеными и практиками многократно на протяжении длительного периода отмечалось далеко не всегда оправданное понижение роли регулирующей функции налогов, заключающееся как в недостаточном количестве регулирующих и стимулирующих механизмов, так и, зачастую, в их неэффективности. Несмотря на наличие ряда несомненно позитивных и актуальных мер, подобный упрек все же может быть высказан и в адрес многих проанализированных положений Основных направлений налоговой политики. В частности, можно отметить недостаточность мер по совершенствованию налога на прибыль организаций, амортизационной политики, налоговому стимулированию инновационной и инвестиционной деятельности, отсутствие каких-либо мер в отношении налога на добавленную стоимость. Впрочем, и сам документ, к примеру, признает наличие неэффективных налоговых льгот и освобождений.

Оценивая же воплощение в жизнь социальной функции налога, можно констатировать лишь продолжающееся существенное снижение роли данной функции. Предусмотренные Основными направлениями налоговой политики освобождения от налогообложения ряда социальных выплат вряд ли в состоянии не только уменьшить существующее в стране социально-экономическое неравенство, но и снизить темпы его роста. В условиях, когда на высшем государственном уровне исключается переход к прогрессивной системе налогообложения доходов физических лиц, применяемой более чем в 160 странах мира, необходимо реформирова-

ние системы налоговых льгот и освобождений по налогу на доходы физических лиц в целях:

- достижения адресности поддержки малоимущих и социально малозащищенных слоев населения, слоев населения с малыми доходами, многодетных семей и иных лиц, нуждающихся в социальной поддержке государства, прежде всего путем установления необлагаемого налогом минимума, увеличения неадекватно низких размеров стандартных налоговых вычетов, введения индексации фиксированных размеров стандартных налоговых вычетов с учетом инфляции;

- повышения размеров социальных налоговых вычетов и предоставления определенным категориям налогоплательщиков (например, многодетным налогоплательщикам, молодым специалистам, самостоятельно оплачивающим обучение и некоторым другим) права переноса сумм таких вычетов на следующий налоговый период;

- частичного ограничения доступа лиц с высокими доходами к использованию социальных и имущественных налоговых вычетов, ибо размеры и условия предоставления указанных вычетов дают возможность использовать их с наибольшей выгодой для себя именно более обеспеченными налогоплательщиками, что, в свою очередь, противоречит целям установления компенсационных налоговых льгот.

Необходимы и иные меры по стимулированию значимых и необходимых государству социально-экономических процессов. Например, целесообразно рассмотреть возможность обеспечения большей доступности социально-значимых товаров с использованием налоговых инструментов налога на добавленную стоимость¹⁰. Однако, как было указано выше, меры в отношении НДС не указаны среди необходимых к реализации в области налоговой политики. В то же время зарубежный опыт свидетельствует о некоторых тенденциях снижения налогового прессинга косвенных налогов на экономику, что выражается в уменьшении роли косвенного налогообложения и переходе к обложению конечных доходов.

В заключение еще раз хотелось бы отметить, что формирование и реализация налоговой политики государства должна осуществляться не только с учетом признаваемых приоритетных фискальных интересов государства, но и под влиянием объективной необходимости реализации регулирующей и социальной функций налогов. Подобная налоговая политика будет способствовать созданию налоговой системы, направленной на обеспечение не только необходимого уровня доходов бюджета, но и социальной справедливости, на удовлетворение социальных потребностей как общества в целом, так и отдельных социальных групп, а следовательно, на достижение стабильности общества. Она сможет стать эффективным регулятором экономики, направленным на достижение необходимых ей структурных изменений, модернизацию экономики, социально-экономический прогресс общества.

¹⁰ См.: Налоговая политика : теория и практика : учеб. для магистрантов, обучающихся по специальностям «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», «Мировая экономика» / под ред. И. А. Майбутова. М., 2010. С. 493.

ЭКОЛОГИЧЕСКИЕ НАЛОГИ В СТРАНАХ ЕВРОПЫ

ENVIRONMENTAL TAXES IN EUROPE

Е. Ендовицкая

кандидат экономических наук, доцент

Л. Коробейникова

кандидат экономических наук, доцент

Воронежский государственный университет

Рассмотрена актуальная проблема развития экологического налогообложения, форм взимания платы за негативное воздействие на окружающую среду, современных видов экологических налогов в странах Европы. Показана роль экологических налогов в государственных доходах, их роль в решении экологических задач.

This article deals with urgent problems of development of environmental taxation and features of levying payments for negative impact on the natural environment. Moreover, considers the modern types of environmental taxes in Europe.

Стабильность экономического развития государства во многом зависит от эффективности функционирования налоговой системы. Через налоговые поступления государство формирует доходную часть бюджета, осуществляет перераспределение денежных средств и обеспечивает стабильность в обществе. Одной из актуальных задач современного государства является формирование такой налоговой системы, которая, с одной стороны, обеспечит постоянный сбор налогов для покрытия государственных расходов на охрану окружающей среды, а с другой – создаст благоприятные условия для развития экологии.

Впервые необходимость применения экологических налогов на официальном уровне была подтверждена в 1-й Программе действий Европейского союза по охране окружающей среды (1973 г.) и связывалась с реализацией принципа «загрязнитель платит». Согласно определению Европейского экологического агентства экологические налоги могут быть в широком плане определены как «все налоги, база взимания которых оказывает специфическое негативное воздействие на окружающую среду». В число экологических входят налоги на выбросы в атмосферу углекислого газа и других вредных веществ (хлорфторуглеродов, оксидов серы и азота, свинца), на бытовые и промышленные отходы, загрязняющие землю и воду, а также на отдельные продукты, которые после использования могут ухудшить экологическую обстановку в ЕС (пестициды и иные химические продукты, применяемые в сельском хозяйстве, не поддающиеся рециклированию автомобильные покрышки, полиэтиленовые пакеты и другая упаковка, батарейки, бритвы и пр.).

В целом экологически ориентированные налоги могут быть разделены на три группы:

1) налоги, содержание которых охватывает прямое изъятие денежных средств за использование ассимиляционного потенциала окружающей среды в форме платежей за загрязнение;

2) налоги на так называемую «экологически неблагоприятную» продукцию, производство и потребление которой оказывает негативное воздействие на окружающую среду (например, моторные топлива, различные виды упаковки, аккумуляторы и т.д.);

3) налоги на использование «традиционных» природных благ: полезных ископаемых, лесных, водных и биоресурсов¹.

Директорат по налогам и таможенным сборам Европейской комиссии разделил экологические налоги на семь групп по областям применения:

– энергетические налоги (на моторное топливо, энергетическое топливо, электроэнергию);

– транспортные налоги (на пройденные километры, ежегодный налог с владельца, акцизы при покупке нового или подержанного автомобиля);

– платежи за загрязнения (эмиссии загрязняющих веществ в атмосферу и выбросы в водные бассейны), углекислого газа и других вредных веществ (хлорфторуглеродов, оксидов серы и азота, свинца);

– платежи за размещение отходов на свалках и их переработку и налоги на ряд специальных продуктов (упаковка, батарейки, шины, смазочные масла и т. п.);

– налоги на выбросы веществ, приводящих к глобальным изменениям (вещества, разрушающие озоновый слой, и парниковые газы);

– налог на шумовое воздействие;

– платежи за пользование природными ресурсами.

Уникальность правовой природы экологических налогов состоит в том, что они имеют не только фискальную цель (для многих государств взимание экологических налогов является способом пополнить государственный бюджет), но выполняют одновременно несколько функций, важнейшими из которых являются: природоохранная, компенсационная, стимулирующая (снижение вредных для природы выбросов и обеспечение компенсации экологического и экономического ущерба). Важная составляющая экологического налогообложения также состоит в изменении поведения субъектов, наносящих ущерб окружающей среде, в формировании у них экологической ответственности².

В странах Европы экологические налоги крайне разнообразны. Франция, Германия, Нидерланды широко используют сбор за вывоз, хранение и нейтрализацию бытового мусора или отходов производственного харак-

¹ См.: Герасимчук И., Соколов И., Шварц Е. Экологические налоги : стоимость природы // Ведомости. 2001. 7 сент. URL: http://www.vedomosti.ru/opinion/news/1358856/stoimost_prirody#ixzz2RPDr8gVh

² См.: Чернявская Н. А. Налоговые рычаги государственного механизма интернализации экологических экстерналий : автореф. дис. ... канд. экон. наук. Челябинск, 2011. С. 15.

тера, сборы за сброс сточных вод в водоемы; Франция и Великобритания ввели экологические налоги в аэропортах на посадку «шумных» самолетов; Швеция и Норвегия – на использование в качестве топлива угля и мазута; в Финляндии осуществляются сборы за сброс городских сточных вод и ликвидацию отходов, проведение мероприятий по охране вод, специальные налоги, которыми облагаются упаковки одноразового использования; в Нидерландах установлен налог на тару и упаковку, ставка которого зависит от материала (дерево, банки из алюминия).

Тенденция широкого использования налоговых инструментов стала популярной в странах Европы с начала 1990-х гг., когда был введен «углеродный налог» (на выбросы углекислого газа). Финляндия первая в Европе (в январе 1990 г.) ввела этот налог, облагающий ископаемые топлива (за исключением автомобильных топлив) согласно содержанию в них углерода и взимающийся с производства и импорта. Он был установлен на сравнительно низком уровне – 24,5 финской марки за 1 т углерода. В Швеции в мае 1990 г. введен «углеродный налог» приблизительно в 7 раз выше по сравнению с аналогичным в Финляндии как часть системной реформы энергетического налогообложения, принимающей во внимание различные формы загрязнения окружающей среды. Объем собираемого налога весьма значителен, несмотря на то, что его внедрение сопровождалось 50 %-ным снижением других энергетических налогов и имеется ряд существенных льгот по данному налогу. Ставка была установлена за 1 кг углекислоты, получаемой при сжигании нефти, угля, природного газа, газового конденсата и бензина. В Норвегии «углеродный налог» был введен в 1991 г. В настоящее время им облагается использование минерального топлива как в бытовых, так и в промышленных целях, а также каменного угля (используемого только в промышленных целях), бензина, дизельного топлива, нефти и газа, добываемых на морских платформах. Плата взимается примерно за 60 % всех выбросов углерода в стране³.

По данным Евростата, в 2007 г. три четверти экологических налогов занимали энергетические налоги, составившие при этом, 1/20 часть всех налогов и социальных поступлений. Налоги на загрязнение и природные ресурсы в странах Европы составляют порядка 4,1 % всех экологических налогов, в Дании налоги на загрязнение и природные ресурсы вместе составляют порядка 6 %⁴. Доходы от экологических налогов в основном связаны с налогами на моторные топлива и автотранспортные средства, а поступления от других налогов на экологически вредные виды деятельности очень незначительны. Страны Европы продолжают расширять ис-

³ См.: *Еришов В. В.* Налоги и сборы за негативное воздействие на окружающую среду // Аудиторские ведомости. 2004. № 9. С. 76.

⁴ См.: *Перелет Р. А.* Платежи за негативное воздействие промышленности на окружающую среду : современное состояние и тенденции : программа сотрудничества ЕС – Россия. Гармонизация Экологических Стандартов (ГЭС) II. Заключительный отчет – Блок 9 – Платежи за загрязнение окружающей среды. М., 2008. С. 46. URL: http://www.airgovernance.eu/admin/editor/uploads/files/publications/Environmental%20Pollution%20Charges/Final%20Report_RU.pdf

пользование подобных налогов на другие экологически значимые базы налогообложения, такие как выбросы в атмосферу и в воду, и налоги на отходы.

В период с 2000 по 2010 г. значительная часть стран Европы ввела новые налоги на окислы азота; гидрофторуглероды и вещества, повреждающие озоновый слой; летучие органические соединения; отходы; аккумуляторы⁵ (см. табл.).

Т а б л и ц а

Вид загрязняющего вещества	2000	2010
Окислы азота	Чехия, Франция, Италия, Швеция	Чехия, Франция, Италия, Швеция, Дания, Венгрия, Норвегия, Польша, Словакия, Испания
Гидрофторуглероды и вещества, повреждающие озоновый слой	Австрия, Чехия	Австрия, Чехия, Дания, Польша, Словакия
Летучие органические соединения (включая хлорированные растворители)	Дания, Норвегия, Польша, Швейцария	Чехия, Дания, Норвегия, Польша, Словения, Швейцария, Эстония
Отходы	Бельгия, Чехия, Дания, Финляндия, Франция, Германия, Греция, Венгрия, Италия, Норвегия, Швеция, Швейцария	Австрия, Бельгия, Чехия, Дания, Финляндия, Франция, Польша, Венгрия, Исландия, Италия, Голландия, Норвегия, Португалия, Словакия, Испания, Швеция, Швейцария
Аккумуляторы	Бельгия, Дания	Австрия, Бельгия, Дания, Исландия, Италия, Польша, Словакия, Швеция, Швейцария

Е. Ендовицкая, Л. Коробейникова. Экологические налоги...

Налоги вводятся по разным причинам, чаще всего – для получения доходов, без учета или с ограниченным учетом вопросов охраны окружающей среды. Более того, некоторые налоги были введены без тщательной оценки затрат и ущерба, вызываемого загрязнением окружающей среды, что стало причиной появления неоптимальных ставок. Поступления от экологических налогов составляют незначительную, но немаловажную часть доходов государства, достигая в среднем 2 % от ВВП. Лидерами среди стран являются Дания и Голландия, где доходы и доля экологических налогов за последние 12 лет остается значительной по соотноше-

⁵ См.: Налоги, инновации и окружающая среда. ОЭСР – стратегия экологически безопасного развития. 2010. URL: <http://www.shaneco.ru/Files/file/nalogi%20i%20ekologiya.pdf>

нию с другими странами, которые в целом испытывают снижение таких доходов.

Вместе с тем уровень доходов от экологических налогов не должен рассматриваться как показатель степени «заботы об охране природы» конкретной страны или налоговой системы. Страны могут придавать большее значение другим инструментам, направленным на решение экологических задач и достигать таких же результатов без тех доходов, которые могут поступить от налогов, хотя часто это требует больших затрат, чем при использовании хорошо структурированных экологических налогов. И наконец, различия в структуре экономики государств также играют свою роль (например, в некоторых странах преобладают отрасли, создающие большие объемы загрязнений, что связано с их географическим местоположением).

Особо необходимо отметить целевое расходование поступлений от экологических налогов Германии. По функциональному признаку в Германии выделяют четыре группы экологических налогов (в понятии, определенном Европейским экологическим агентством): за природопользование; финансирующие экологические платежи; выравнивающие экологические платежи; управляющие экологические платежи. Финансирующие экологические платежи направлены на пополнение бюджета, управляющие должны мотивировать плательщика и потому мало доходны для бюджета. Выравнивающие – самостоятельный вид платежей, возмещающих нанесенный окружающей среде ущерб в денежном и другом эквиваленте⁶. В экологической политике Германии доминирует принцип, согласно которому экологическое налогообложение имеет целевое использование – за счет средств, полученных от поступлений финансирующих экологических платежей, проводятся различные государственные мероприятия по улучшению окружающей среды, средства от налога на природопользование используются как для санации причиненного ущерба природе, так и для отчислений в форме субвенций производителям, выпускающим более экологические товары и услуги.

Резюмируя изложенное, отметим, что дальнейшее развитие экологического налогообложения должно быть направлено на более широкое использование экологических налогов. Доходы государства от экологических налогов целесообразно направлять на внедрение известных методов снижения загрязнения окружающей среды, развитие новых технологий и потребительской продукции с минимальным воздействием на окружающую среду, а в целом – на решение конкретных экологических проблем и реализацию экологических задач государства.

⁶ См.: *Ляпина Т. М.* Экологические платежи в нашей стране и за рубежом // *Налоги. Инвестиции. Капитал.* 2004. № 2. С. 44.

THE TAXATION OF SILVER AND COPPER IN POLAND

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ СЕРЕБРА И МЕДИ В ПОЛЬШЕ

E. Drozdowski

Post-graduate student

The aim of this article is to present the new legislation in force regarding statutory charges levied on silver and copper, and to conduct a brief evaluation of the new regulations. The article comprises two elements: the description of the existing fiscal burdens levied on copper and silver on the basis of the Law on Geological Exploration and Mining of 9 June 2011, and the description of the new, parallel statutory charges introduced by the Law on taxation of extraction of certain minerals of 2 March 2012.

The author of the article assesses the introduction of the new tax as a step in the right direction for several reasons. Firstly, the state has finally started collecting substantial resource rent. Secondly, constructing the tax as an output-based royalty appears to be rational and transparent. Lastly, the construction of a new tax takes into consideration both economic upturns and downturns.

As a result, the new tax together with the previous fiscal burdens form a coherent system that «taxes» every aspect of mining business activity regarding copper and silver (corporate income tax, the tax on the extraction of certain minerals and royalty for the mineral exploited).

Статья посвящена новому законодательству Польши, регулирующему налогообложение серебра и меди. Исследуются два аспекта проблемы: налогообложение серебра и меди на основе Закона о геологоразведке и полезных ископаемых от 9 июня 2011 г. и на основе нового закона о налогообложении добычи некоторых полезных ископаемых от 2 марта 2012 г.

I. Introduction

The Republic of Poland is abundant in certain kinds of minerals, i.e. silver and copper ores. At the end of 2011 the documented deposits of copper totaled 1810,44 million tons, including 34,87 million tons of silver deposits¹. According to the *U.S. Geological Survey* the Republic of Poland has the second biggest reserves of silver and tenth biggest reserves of copper in the world².

247

In spite of the above-mentioned fact, the Republic of Poland did not levy any special tax on the extraction of silver and copper until 2012. For years, the total tax burden consisted of the following three elements:

- corporate income tax;

¹ *Bilans zasobów złóż kopalin w Polsce wg stanu na 31 XII 2011 r.*, Państwowa Instytut Geologiczny/Państwowy Instytut Badawczy, Warszawa 2012.

² *Mineral Commodity Summaries – Copper, Silver* – «U.S. Geological Survey» January 2013, p. 49, 147.

© Drozdowski E., 2014

- royalties;
- mining usufruct.

The total tax burden imposed on silver and copper amounted to 20 percent of companies' gross profits. Naturally, the main tax burden was corporate income tax (regulated by the *Act on Corporate Income Tax of February 15th, 1992*) with 19 % tax-rate of tax-base. Both royalties and mining usufruct did not exceed one percent of companies' gross profits³.

In 2011, the Polish government announced plans to tax the following minerals: silver, copper, carbon and hydrocarbons. As a result, on the 2nd of March 2012 the *Law on taxation of extraction of certain minerals* was passed introducing a completely new tax levied on the extraction of silver and copper. The government estimates that the introduction of the new tax will result in the additional income of the state budget of 2.4 billion PLN (approximately 0,58 billion EUR; all Euro Exchange Rates for April 12th, 2013).

A year earlier, on the 9th of June 2011, another Geological and Mining Law regulating mining usufruct and royalties was enacted. Although the principles regarding mining usufruct and royalties compared to the previous statute have not changed, an up-to-date overview is certainly needed⁴.

For this reason, the main aim of this article will be to present the new legislation in force regarding statutory charges levied on silver and copper, on the basis of which I will conduct a brief assessment of the new regulations. The assessment will comprise two elements. I will begin by evaluating the new tax on extraction of certain minerals, followed by my own opinion on the new system of taxation of copper and silver.

II. The law on geological exploration and mining

A. The Mineral Rights and mining usufruct

The primary law regulating the extraction of minerals from deposits is the *Law on Geological Exploration and Mining of 9 June 2011*. The Law on Geological Exploration and Mining states that the State Treasury is entitled to exercise mineral rights. The mineral rights include deposits of hydrocarbons, coal, and methane as an accessory mineral, lignite, metal ores except for bog ores, native metals, radioactive element ores, native sulfur, halite, potash salt, potash and magnesium salt, gypsum and anhydrite, precious stones; irrespective of their location. Mineral rights also cover deposits of curative water, thermal water, and brine. The other deposits of minerals are subject to property right in land.

The State Treasury is allowed to use the object of the mineral rights, or dispose of its rights, solely by establishing a mining usufruct. The mining usufruct regarding copper and silver ores may be established by way of

³ *The explanatory statements on the Law on taxation of extraction of certain minerals*, form № 144, 19th of January 2012, Warsaw, p. 7.

⁴ *Legal Basics of Mineral Policy in Europe*, G. Tiess, Springer Vienna, 2011, p. 260–268.

agreement, subject to obtaining a concession. The contract shall be void unless made in writing. The agreement is concluded for a specific period, which should not be longer than 50 years. Both the remuneration paid in consideration of establishing the mining usufruct and the method of its payment are stated in the agreement. The remuneration is the income of the state budget of the Republic of Poland. In case a concession is required, the mineral rights shall be exercised by competent concession-granting authorities.

Establishing the mining usufruct should be generally preceded by a tender, especially if the mining usufruct is applied to more than one entity.

The entity may claim priority to mining usufruct over other entities, providing it explored a mineral deposit that is the object of the mineral right, documented it to the degree it allows a deposit development plan to be drawn up, and obtained a decision approving the geological study of the said deposit. The claim may be raised in 5 years after obtaining the decision approving the geological study.

The prospecting for or exploration of the mineral deposits or the extraction of minerals from deposits requires obtaining a concession. The concession is granted by the minister in charge of the environment. Under certain restricted conditions the concessions may also be granted by the head of the district.

B. Charges and Royalties

Apart from the above-described remuneration paid in consideration of establishing the mining usufruct, an entrepreneur has to pay additional charges and royalties in order to obtain and maintain a concession.

A concession for the prospecting for or exploration of copper and silver involves a charge calculated in the concession as a product of the charge rate by the surface area (108,78 PLN/26,40 EUR per square kilometer) measured in square kilometers. The exploration of mineral deposits or the joint prospecting and exploration of mineral deposits totals a double of the charge rate. The referred charge is to be paid within 14 days of the day on which a concession became final. It is paid only once and the entrepreneur is obliged to submit a proof of paying the charge.

After obtaining a concession for the extraction of a mineral from a deposit, the entrepreneur is obliged to pay a royalty for the mineral exploited calculated as a product of the rate by the quantity of minerals extracted from an economic and sub-economic deposit during a settlement period. Rates of royalties for copper total 3,10 PLN (approximately 0,75 EUR) per ton. In case of an accessory mineral, only 50 % of the royalty is to be paid.

The payment of a royalty follows in periods of 6 months counted from 1st January to 30th June and from 1st July to 31st December. An entrepreneur shall calculate the amount of a royalty and in the said period pay the royalty to the bank accounts of the commune and of the National Fund for Environmental Protection and Water Management without being called to do so. Should the amount of the royalty not exceed 300 PLN (approximately 72,82 EUR), the entrepreneur is not obliged to pay the royalty.

The provisions of the *Tax Ordinance Act of 29th August 1997* regarding tax liabilities shall apply accordingly to the charges and royalties. The creditors (the commune, the district or the National Fund for Environmental Protection and Water Management) may exercise the rights of tax authorities.

60 % from the charges and royalties constitute the income of the commune and 40 % the income of the National Fund for Environmental Protection and Water Management. In case the activities took place in more than one commune, the income should be distributed proportionally to the area covered by the referred activities, and the quantity of minerals extracted and the quantity of substances or waste introduced into the formation. Should the charge or royalty be determined by the head of the district, takings from charges or royalties constitute the income of the district.

According to the ruling of the Constitutional Tribunal «royalty for the mineral exploited is the remuneration for exploiting the environment, not the additional taxation of certain types of production»⁵. Although the ruling was made in different legal circumstances (*Law on Geological Exploration and Mining of 9 June 2011* was not in force at the time), the nature of this royalty has not changed. The Constitutional Court abided with this opinion also in one of its recent rulings, where it expressly stated that royalty for the mineral exploited is not a tax⁶. The same view is being expressed by legal academics. *J Gliniecka* claims that the royalty for the mineral exploited «*plays to a considerable degree a restitution and compensatory role*».⁷ *W. Radecki* expresses a similar view⁸.

III. The law on taxation of extraction of certain minerals

A. The considered options of the new tax

As it is stated in *the explanatory statements on the Law on taxation of extraction of certain minerals*, the government considered various fiscal instruments in the course of drafting the new statute, i.e.:

- rent-based taxes

Brown tax – imposed as a constant percentage of the annual net cash flow of a resource project. In case of years of negative net cash flow, the state is obliged to make reverse cash payments for the benefit of the taxpayer⁹. *J. Freebairn* and *J. Quiggin* claim that Brown tax makes the government «a silent shareholder», because it has to participate in wins and losses of the

⁵ The judgment of the Constitutional Court of February 9th 1999 r., Ref. № U 4/98, OTK ZU № 1/1999, № 4.

⁶ The judgment of the Constitutional Court of July 13th 2011 r., Ref. № K 10/09, OTK ZU № 1/1999, № 4.

⁷ *Oplaty publiczne w Polsce. Analiza prawna i funkcjonalna*, J. Gliniecka, Bydgoszcz 2007, s. 71.

⁸ *Oplaty i kary pieniężne w ochronie środowiska*, W. Radecki, Warszawa 2009, s. 30–32.

⁹ *The Taxation of Petroleum and Minerals: Principles, Problems and Practice*, Philip Daniel, Michael Keen, Charles McPherson, 6th April 2010 by Routledge, p. 131.

mining project¹⁰. In my opinion though, it is not the role of the tax system to take up to such an extent the business risk of the private sector.

Excess profits tax – levied on any profit above standard level¹¹ – is a common wartime phenomenon¹². It has not been applied to the mining sector yet¹³.

- profit-based taxes¹⁴

Corporate income tax – instead of implementing a new tax, it is also possible to apply a higher tax rate to mineral companies with the possibility of varying the taxable income.

Profit based royalty – the tax is levied on a specific project (e.g. extraction of minerals) instead of on a corporation.

- output-based royalties¹⁵

Ad valorem royalty – the tax is levied on the project's value of production.

Graduated price-based windfall tax – the tax is also imposed on the project's value of production, but the tax rate depends on the commodity price.

Specific royalty – the charge is imposed on the physical unit of production.

As a result, the Polish government (and parliament) decided to impose an output-based royalty on the extraction of copper and silver. To some extent, it resembles the graduated price-based windfall tax, but its construction is more complicated.

B. The subject, object and the taxation bases

The aim of the *Law on taxation of extraction of certain minerals* is to regulate the taxation of copper and silver. The tax constitutes the income of the state budget of the Republic of Poland. The subject of taxation is the extraction of copper and silver, subject to the extraction of one ton per month, if used for scientific purposes.

The *Law on taxation of extraction of certain minerals* defines the taxpayer as a natural person, legal person or an organizational unit without legal personality extracting copper and silver in the course of the economic activity.

The obligation to pay arises on the date of production of the concentrate from the extracted copper or silver. If though, the concentrate was not to be produced, the tax liability arises on the day of the extraction. If the day of the tax liability cannot be determined in either way, the obligation to pay arises

¹⁰ Some Economics of Mining Taxation. Economic Papers : A journal of applied economics and policy, Ergas, H., Harrison, M. and Pincus, J. (2010), p. 29: 369–383.

¹¹ 'Excess profits tax' 2013, Columbia Electronic Encyclopedia, 6Th Edition, p. 1.

¹² 'Excess profits tax' 1940, Harvard Law Review, 54, 2, p. 311.

¹³ Op. cit., Philip Daniel, Michael Keen, Charles McPherson, p. 131.

¹⁴ Ibid., p. 131.

¹⁵ Ibid., p. 132.

on the day when tax authorities or tax inspection authorities determined the taxable activity.

Determining the tax base requires measuring the amount of copper and silver contained in the produced concentrate. Should the taxpayer not produce concentrate from the extracted copper or silver, the tax base is determined as the amount of copper and silver contained in the copper ore.

C. Tax rates

The Law on taxation of extraction of certain minerals sets separate tax rates per ton of copper and per kilogram of silver. The tax equals the product of the tax rate by the amount of copper or silver measured in tons or kilograms.

If the average copper price exceeds 15,555 PLN (approximately 3,775 EUR) per ton, the tax rate is calculated by applying the following equation:

$$\text{TAX RATE} = 0,033 \times \text{AVERAGE PRICE OF COPPER} + (0,001 \times \text{AVERAGE PRICE OF COPPER})^{2,5}$$

The maximal tax rate cannot exceed 16,000 PLN (approximately 3,883.50 EUR) per ton.

If the average copper price does not exceed 15,555 PLN per ton, the tax rate is calculated by applying the following equation:

$$\text{TAX RATE} = (\text{AVERAGE PRICE OF COPPER} - 12.000 \text{ ZŁ}) \times 0,44$$

The minimal tax rate equals 0,5 % of the average copper price.

If the average silver price exceeds 1,244 PLN (approximately 301.94 EUR) per kilogram, the tax rate is calculated by applying the following equation:

$$\text{TAX RATE} = 0,125 \times \text{AVERAGE PRICE OF SILVER} + (0,001 \times \text{AVERAGE PRICE OF SILVER})^4$$

The maximal tax rate cannot exceed 2,100 PLN (approximately 510 EUR) per kilogram.

If the average silver price of silver does not exceed 1,244 PLN per kilogram, the tax rate is calculated by applying the following equation:

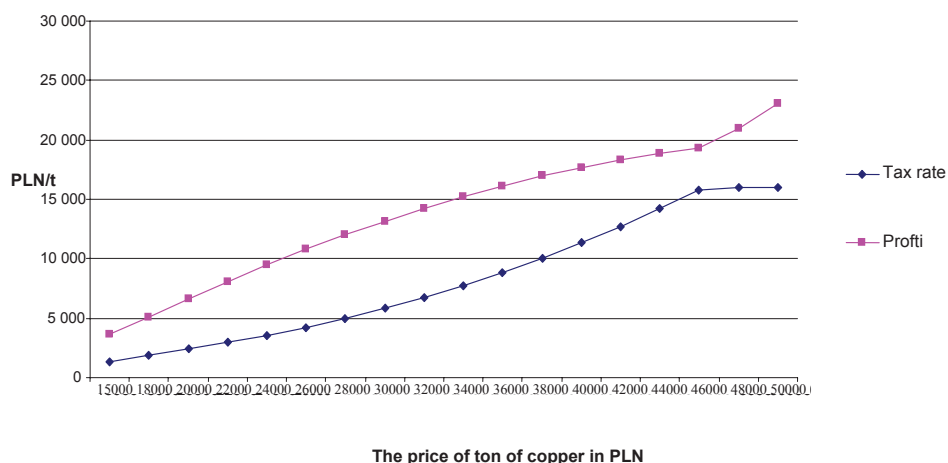
$$\text{TAX RATE} = (\text{AVERAGE PRICE OF SILVER} - 1000 \text{ ZŁ}) \times 0,75$$

The minimal tax rate equals 0,5 % of the average silver price.

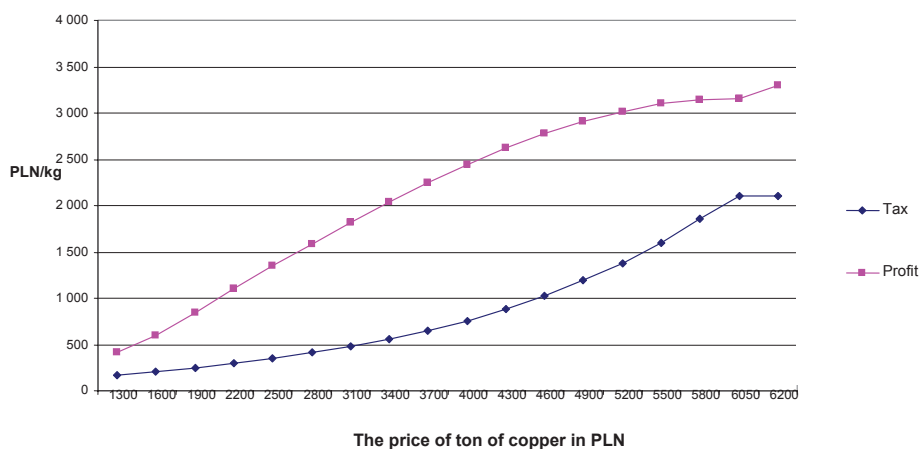
Both, the taxation of the extraction of copper and silver may be divided into at least two phases. In the first phase, where the average copper price does not exceed 15,555 PLN (or the average price of silver does not exceed 1,244 PLN per kilogram), the tax rate is proportional. The tax rate cannot be lower than 0,5 % of the average copper or silver price.

In the second phase, where the average copper price exceeds 15,555 PLN (or the average silver price exceeds 1,244 PLN per kilogram), the tax rate is progressive. The progression is limited by the fixed rate, which equals 16,000 PLN per ton for copper and 2,100 PLN per kilogram of silver.

In case of a slump in the economy, the proportional tax rate is supposed to limit the tax burden imposed on the entrepreneurs. In the event of a boom in the economy, the progressive tax rate is supposed to capture part of the entrepreneurs' extraordinary profits. The fixed rate restricts the height of the tax right, if the average prices of copper and silver are exceptionally high.



Source: The explanatory statements on the Law on taxation of extraction of certain minerals, form no 144,19th of January 2012, Warsaw, p. 16–17. Translation: Edgar Drozdowski.



Source: The explanatory statements on the Law on taxation of extraction of certain minerals, form no 144,19th of January 2012, Warsaw, p. 16–17. Translation: Edgar Drozdowski.

This mechanism allows the entrepreneur to make a higher profit in times of prosperity and presumably reinvest part of the profits in the economy. According to the calculations of the Ministry of Finance, in every situation the tax rate shall be lower than the profit¹⁶.

The Minister of Finance announces each month the average market price of copper and silver is calculated on the basis of the average market price of copper and silver on stock exchanges in London and the average exchange rate of USD to PLN. The amounts mentioned above shall be increased each year by Consumer Price Index. If the Consumer Price Index decreases, the amounts remain unchanged.

¹⁶ The explanatory statements [...] op. cit., p. 15–16.

***D. Tax authorities, Tax return and terms of payment,
Measurement of minerals***

According to the Law on taxation of extraction of certain minerals the tax authorities with jurisdiction over a taxable person are Head of Customs Office and Director of Customs Chamber who are competent in the location or wherever activities are performed that are subject to the tax on extraction of certain minerals. In fact, the minister competent for public finance determined by regulation that the competent authorities are Head of Customs Office in Legnica and Director of Customs Chamber in Wroclaw. Their competence embraces the territory of the whole Republic of Poland.

The taxpayer submits monthly tax return to the competent head of customs office. The tax shall be paid to the account of the competent customs chamber until the 25th day of the month following the month in which the tax liability arose.

The taxpayers are also responsible for measuring the amount of extracted minerals and keeping the appropriate records. The measurements of the amount of extracted copper shall follow daily and those of silver shall follow monthly based on the daily samples.

IV. Conclusions

There are a few reasons why the tax on extraction of certain minerals should be evaluated positively. First of all, the State has finally decided to start collecting the resource rent. In my opinion, the situation in which the tax burden of the business activity involving the extraction of silver and copper was similar to the tax burden of any other business activity was in unacceptable. The State Treasury, and as a consequence the whole society, should benefit from its mineral rights, which are the national welfare. Secondly, shaping the new tax as an output-based royalty seems rational. This type of tax construction makes it obvious that the aim of the State is to collect the resource rent. Last but not least, it is important that the construction of the new tax takes into consideration both economic upturns and downturns. The following years will prove whether the new tax was well calculated or needs to be amended to a certain degree.

I assess the tax on the extraction of certain minerals as a step in the right direction. All statutory charges regarding copper and silver form a coherent tax system because they «tax» every aspect of mining business activity, i.e. conducting a business activity (corporate income tax), exercising mineral rights (the tax on the extraction of certain minerals) and the exploitation of the environment (royalty for the mineral exploited). Hopefully, it is the beginning of a rational tax system that will also cover other valuable Polish minerals.

REHABILITATION TAX DEDUCTION AS AN INSTRUMENT
OF SOCIAL POLICY

РЕАБИЛИТАЦИОННЫЙ НАЛОГОВЫЙ ВЫЧЕТ
КАК ИНСТРУМЕНТ СОЦИАЛЬНОЙ ПОЛИТИКИ

K. Święch

University Szczeciński

The article analyzes tax deduction as an instrument of social policy. There are many sources of making people with disabilities' life better, that could be one of the most important part of rehabilitation tax deduction. It mean's that, tax deduction may be used in different ways, first of all, as an improvement of people's health.

Статья посвящена исследованию налоговых вычетов как инструменту налоговой политики. Существует множество путей улучшения жизни людей с ограниченными способностями, одним из которых может стать предоставление налогового вычета. Это означает, что налоговые вычеты могут быть использованы самым различным образом, но прежде всего в целях улучшения здоровья населения.

An essential source in the system of the state budget revenues is public levies, and among them the most significant place belongs to taxes. A direct tax with the basic importance to most natural persons is the personal income tax. The primary function of this tax, similarly to remaining taxes, is its fiscal function. However, the other functions traditionally attributed to taxes cannot be omitted. Among them a stimulation function should be especially mentioned¹.

The aim of this study is to establish whether one of the deductions functioning under the Personal Income Tax Act is actually an instrument of social policy. The scope of this paper includes the rehabilitation tax deduction. The choice of the subject was mainly influenced by the fact that Poland is a country with a great number of people with disabilities and constantly increasing impoverishment of the society creates negative social phenomena, particularly adverse for this group of taxpayers. Leaving detailed analyses of the high proportion of people getting disability pensions aside, it should be noted that it has decreased since 2002², which may reflect, for instance, tightening up of the social security system for people with disabilities³. In

255

¹ Cf. Z. Ofiarski, Prawo podatkowe, Warsaw 2006, p. 27.

² Demographic data. Office of the Government Plenipotentiary for Disabled People. URL: www.niepelnosprawni.pl

³ Cf. S. Golinowska, Zabezpieczenie społeczne osób niepełnosprawnych, [in:] Polityka społeczna. Wybrane problemy. Wybór artykułów z lat 1999 – 2005, Warszawa, 2005, p. 204 f.

this context, it is important to indicate the demographic data⁴ confirming the scale of the analysed issue. Thus, according to the initial results of the National Population and Housing Census in 2011, the total number of people with disabilities was about 4,7 million. It means that the number of disabled people in Poland constituted 12,2 % of the population comparing to 14,3 % in 2002. The proportion of men among people with disabilities was 46,1 % compared to 53,9 % of women. The percentages may be understated due to underestimation of the data. According to the initial results of the National Census 2011, in 2011 more than 3,1 million people had a legal certificate of being disabled. The number of people with disabilities in a legal and biological meaning (together) was 2654,1 thousand, only in a legal understanding – 479 thousand, only in a biological sense – 1563,3 thousand, in a biological understanding – 4218 thousand. A change in structure within the group of people with disabilities, concerning the kind and degree of a disability, is also characteristic. A decrease in the number of people disabled in a legal sense at the age of 16 and over is observed. In 2011, the proportion of people with disabilities at the age of 16 and over with a significant degree of disability was 27,4 %, with a moderate degree – 400,5 %, with a light degree – 32,1 %. The percentages for the group of people with disabilities at the working age were the following: 20,8 % – significant degree; 41,8 % – moderate degree, 37,4 % – light degree.

In order to keep the considerations clear, first we should analyse the basic notions related to social policy towards people with disabilities, and then present the legal structure of rehabilitation tax deductions.

Speaking about a deeper analysis of the abovementioned groups of issues, we should start from noting that social policy should be understood as purposeful activities of the state and other organisations in creating life and work conditions for people and social relations, which is supposed to ensure social security, satisfying needs of a higher level, or social order. As a field of the state activity, it is carried out by detailed policies, among which we can, for instance, mention the policies of social security and health care⁵. On the other hand, it is assumed that people with disabilities are those whose physical, psychological or mental state permanently or temporarily hinders, limits or prevents them from fulfilling their social functions, and in particular their ability to perform a gainful job⁶. As it clearly results from that, one of the impediments related to the social integration of people with disabilities are limitations in employing those people. Therefore, one of the areas of social policy for that population group is occupational activation.

⁴ Demographic data on the basis of information presented by the Government Plenipotentiary for Disabled People. URL: www.niepelnoprawni.pl and the data of the National Population and Housing Census 2011. URL: www.stat.gov.pl/gus. It is worth stressing that administration databases were used in the Census (a different method from the one used in the Census in 2002), and the information concerning disabilities were collected as part of a representation census.

⁵ J. Kida, *Polityka społeczna. Wybór tekstów źródłowych* – part I ed. J. Kida, Radom 1999, p. 7.

⁶ People with disabilities on the labour market in 2011, Report of Central Statistical Office, Warsaw, 2012. URL: www.stat.gov.pl, p. 27.

The necessity of activities in the above mentioned respect can also be justified by economic data. We should agree with the opinion that the social and economic situation of individual groups of population, including people with disabilities, is a consequence of their situation on the employment market⁷. In this context, a low occupational activity of people with disabilities at the age of 16 and over is visible. The occupational activity rate for people with disabilities in 2011 was 17,2 %, and the rate of employment was 14,6 %, which means that they were more than three times lower than for the whole population⁸.

The data are reflected in the structure of sources of means of living for people with disabilities. In 2011, a disability pension was the main source of means of living for 57,2 % of people with disabilities at the working age. A retirement pension was such a source for 5,9 %; unemployment benefit, pre-retirement allowances and other welfare benefits – for 13,4 %. 17,2 % of people with disabilities at the working age lived mainly off work, including 14,1 % off hired labour, whereas the rest worked at their own farms or were self-employed outside farming. 1 % of people mentioned other sources of support, while 5,3 % of people with disabilities at the working age were supported by other people⁹. We should also add that the share of expenses in the disposable income of people taking pension benefits is about 10 % higher than the national average and at the same time it is the highest among all social and economic groups¹⁰. On the other hand, the rate of income of households with disabled people is running at a lower level than the analogous rate of households where such people do not live¹¹ and is the lowest among the distinguished social and economic groups. It also results in the fact that the improvement of living (financial) standard of people with disabilities may be a consequence of the improvement of their situation on the labour market. This in turn should take place with consideration of various factors, related to creating appropriately adapted workplaces as well as to the rehabilitation of people with disabilities enabling them to take gainful employment. Therefore, incurring individual expenses on rehabilitation was treated as privileged in taxes, which was reflected in the provisions of the Personal Income Tax Act¹². It allows to state that, at least theoretically, the rehabilitation tax deduction may be treated as an instrument of implementation of the social policy towards people with disabilities. Speaking about the analysis of the

⁷ Office of the Government Plenipotentiary for Disabled People. URL: www.niepel-noprawni.pl

⁸ People with disabilities on the labour market in 2011, Report of Central Statistical Office, Warszawa, 2012. URL: www.stat.gov.pl, p. 29.

⁹ Office of the Government Plenipotentiary for Disabled People. URL: www.niepel-noprawni.pl

¹⁰ Households budget in 2011, Report of Central Statistical Office, Warszawa, 2012. URL: www.stat.gov.pl, p. 39 and 51.

¹¹ Ibid., p. 39 and 55.

¹² Personal Income Tax Act of 26th July 1991 (Journal of Laws 2012, item 361 as amended).

legal solutions in the mentioned field, it should be added that according to art. 7 section 1 of the Act on Occupational and Social Rehabilitation and Employment of People with Disabilities¹³, rehabilitation is a complex of activities, in particular organisational, therapeutic, psychological, technical, training, educational, and social ones, with active participation of those persons, aiming at the highest possible level of their functioning, quality of life and social integration. The statutory structure of the deduction was based on the following scheme characteristic for institutions of such a type: a catalogue of expenses entitling to make a deduction was established, formal conditions to make them and subjects entitled to take advantage of the deduction were indicated. The application of the deduction consists of deducting specific expenses from the tax base.

The subjective scope of the deduction was defined in a precise manner and it is a result of legal substantiation of a natural person's disability. According to the statutory requirements in this respect, a person whom the expenses concern must have:

- 1) certificate of disability in one of three classes of disability stipulated in separate provisions¹⁴, or
- 2) decision granting absolute or partial work incapacity pension, training allowance, or social pension, or
- 3) disability certificate of a person under 16 years old issued under separate regulations.

We may note here the acceptance of an advantageous interpretation for taxpayers, according to which the abovementioned condition of having a disability certificate does not always have to exist already at the moment of making expenses entitling to use the rehabilitation tax deduction. It happens in a situation when the expenses are related with a necessary treatment the consequence of which is obtaining a disability certificate¹⁵.

Whenever the regulations defining the catalogue of expenses included in the deduction mention the persons belonging to:

- 1) 1st disability class – i.e. persons about whom the following was decided under separate regulations:
 - a) total inability to work and inability of unaided existence, or
 - b) considerable degree of disability;
- 2) 2nd disability class – i.e. persons about whom the following was decided under separate regulations:
 - a) total inability to work, or
 - b) moderate degree of disability.

As for the subjective scope of the deduction, its special expansion should

¹³ Act on Occupational and Social Rehabilitation and Employment of People with Disabilities (unified text: Journal of Laws 2011 № 127, item 721 as amended).

¹⁴ Disability certificates issued by a competent authority under separate regulations in force until 31st August 1997 were also considered valid by the legislator.

¹⁵ *Poptawski M.* Commentary on the judgement of the Provincial Administrative Court dated 21st July 2004, I SA/Gd 457/01, «Gdańskie Studia Prawnicze – Przegląd Orzecznictwa» 2006, № 2, p. 114.

also be mentioned. It results from adopting a principle under which the deduction can also be used by tax-payers whose dependants are the following people with disabilities: a spouse; own, adopted and foster children; step-children; parents; parents-in-law; siblings; step-father; step-mother; sons-in-law; and sons – if the income of those people in a fiscal year does not exceed the amount of PLN 9,120.

The analysis of the abovementioned regulation leads to a conclusion that excluding ascendants (in particular grandparents) from this family circle is unjustified, which should be mainly related to the Polish model of a multigenerational family and the resulting tradition of practical (mainly financial) aid to elderly people.

Therefore a change in the regulations in this respect should be called for.

The next element of the rehabilitation tax deduction is the catalogue of expenses incurring of which entitles to the deduction. Already an initial analysis leads to a conclusion that it is exceptionally broad and statutory formulations often have a very general character. Since the subject of the deduction is expenses for:

1) adaptation and furnishing of flats and residential buildings according to the needs resulting from disabilities;

2) modification of motor vehicles for needs resulting from disabilities;

3) purchase and repair of individual equipment, devices and technical tools indispensable in rehabilitation and facilitating performance of vital functions, according to the needs resulting from disabilities, except for domestic appliances;

4) purchase of training publications and materials (aids), according to the needs resulting from disabilities;

5) payment for a stay at a rehabilitation treatment course;

6) payment for a treatment in a spa, for a stay in a therapeutic rehabilitation home, chronic medical care homes and nursing homes, and payment for rehabilitation procedures;

7) payment for guides of blind people with the 1st and 2nd disability class and for people with motor disabilities classified as the 1st disability class, in the amount of not more than PLN2,280 in a fiscal year;

8) keeping an assisting dog by blind and visually impaired people classified as the 1st and 2nd disability class and people with motor disabilities classified as the 1st disability class – in the amount of not more than as in the item above in a fiscal year;

9) home nursing care for a person with a disability in a period of a chronic illness making moving impossible and nursing services provided for people with disability classified as the 1st disability class;

10) payment for a sign language interpreter;

11) summer and other camps for children and youth with disabilities and for children of people with disabilities under 25 years old;

12) medication – in the amount of a difference between actually incurred expenses in a given month and an amount of PLN100 if a medical specialist decides that a person with a disability should use a specific medication (permanently or temporarily);

13) chargeable necessary transport to indispensable medical and rehabilitation treatment:

- a) of a person with a disability – in an ambulance,
- b) of a person with a disability classified as the 1st or 2nd class of disability and disabled people's children under 16 – also in other means of transport than the ones mentioned in a);

14) use of a car owned (jointly owned) by a person with a disability classified as the 1st or 2nd disability class or by a taxpayer supporting a person with a disability classified as the 1st or 2nd disability class or children with disabilities under 16 years old – for purposes connected with transport to indispensable medical and rehabilitation treatment – in the amount of not more than PLN 2,280 in a fiscal year;

15) chargeable rides on the means of public transport in relation with:

- a) rehabilitation treatment stay;
- b) in facilities mentioned in item 6;
- c) at summer and other camps for children and youth mentioned in item 11.

A condition to reduce an income by the indicated types of expenses is incurring them by a taxpayer. If, however, they were financed (subsidised) from a company's fund for rehabilitation of people with disabilities, company's fund of activity, the State Fund for Rehabilitation of People with Disabilities, the National Health Fund, a company's employee benefit fund, or they were reimbursed to a tax-payer in any form, the deduction is not used or it is only used in the part in which the expenses were incurred directly by a taxpayer. Apart from that an additional obligation of an instrumental character has been imposed on a taxpayer who uses the deduction – namely a requirement to document the fact of incurring the expenses. However, there are exceptions from this rule. It is not required to have documents concerning expenses incurred for: keeping an assisting dog, payments for a guide¹⁶ of a person with a disability in the conditions indicated above, and using a car for transportation to rehabilitation treatment. Nevertheless, on demand of tax authorities, a taxpayer is obliged to present proof necessary to establish the right to the deduction, and in particular:

- 1) to indicate the name of people who were paid for being guides;
- 2) to show the certificate confirming an assisting dog status;
- 3) to show a document confirming order of and participation in necessary medical and rehabilitation treatment.

¹⁶ A guide of a person with disability is everybody, whose help is used by a disabled person in a situation when due to his or her disability character and class, he or she has difficulties with unassisted access to a place (moving in a specific space or seeing to matters requiring their personal presence). It allows to assume that this category includes not only people who provide such help to persons with disability permanently under a contract, but also people not bound with a disabled person with an agreement, often even strangers and casually met people who provide such help sporadically and occasionally in a specific situation; judgement of the Provincial Administrative Court dated 2nd March 2010, I SA/Wr 10/10, LEX № 576109.

We should add that the requirements stated above are the result of the amendment to the Act which became effective on 1st January 2011¹⁷. In the previous legal state, in relation to the presented categories of expenses, no proof of incurring them was required.

Those changes, as eliminating at least some interpretation divergences, should be generally assessed in a positive way. It mainly concerns the indicated expenses for rehabilitation treatment. We should fully agree in this respect with the opinion that it is unacceptable for a tax authority to assess a purpose of the treatment¹⁸; in case of any doubt in this respect, an expert (doctor) should be appointed. A taxpayer, according to the unambiguous text of the provision may not be burdened, however, in a tax procedure, with the obligation of presenting a document which he or she is not required to have.

Attention should be paid to the fact that the interpretation of the amended provision may also lead to various conclusions. It results from the omission of the obligation to confirm the amount of incurred expenses. In such a situation, a taxpayer who has a proof of a single order and participation of a medical and rehabilitation treatment gains the right to deduct the full amount of the deduction connected with the transportation to a place of treatment (when the remaining statutory requirements are fulfilled). There is still a lack of the statutory indication of the relation between the amount of the deduction and the proof of incurring the expenses. But the attempt to specify the regulations more precisely should be assessed in a positive way as deciding about at least part of interpretational divergences.

Most doubts in the practise of applying the discussed deduction is connected with establishing whether expenses incurred by a taxpayer may be classified as belonging to one of the groups indicated in the mentioned provision of the Act. It seems that this state is influenced both by the broadly marked catalogue of expenses and their indication in a general manner. On the other hand, however, too far-fetched casuistry in such defining would deprive the provision of flexibility and would lead to considerable limitation of the right to the deduction.

It should not, however, be the reason for too far-fetched interpretational differences. But the analysis of the judicature and individual interpretations in the discussed respect indicates so. For instance, one may show expenses connected with an adaptation and furnishing a flat and residential buildings according to the needs of a taxpayer with a disability. Taking some common general assumptions (defining certain terms in an identical way) and making extremely different solutions is characteristic in this case. It can be pointed out that it is commonly assumed that «an adaptation» mentioned in the provision quoted above means adaptation for another use, alternation

¹⁷ Act of 25th November 2010 on Amendment of Personal Income Tax Act, Corporate Tax Act, and Act on Flat-rate Income Tax (Journal of Laws № 226, item 1478 as amended).

¹⁸ Cf. judgement of the Supreme Administrative Court dated 17th October 1996, SA/Sz 2668/95, LEX № 27337.

in order to give another character. So, an adaptation of a flat or a building means an alternation with the purpose of giving it another character, adapting to another use. Whereas the apartment/building furnishing is giving it material elements increasing its utility value. The scope of a flat/building adaptation or furnishing works must be carried out in accordance with the needs resulting from a taxpayer's disability and must be connected with the kind of disability. The adaptation works are supposed to facilitate a disabled person's functioning in a given building or apartment and not just generally increase an apartment's comfort¹⁹. An adaptation should be understood as such a modification of a flat or a residential building which will enable or facilitate a disabled person's life in it and not will just improve the standard²⁰. The term «apartment (building) furnishing» should be understood as adding material elements increasing its usable value, the function of which is facilitation of basic vital functions²¹. Despite such understanding and making a distinction between an adaptation and furnishing, there is no unanimity in recognition whether the expenses for a gas heating system in a disabled person's apartment (building) should²² or should not²³ be classified as expenditures included in the deduction. It should be stressed here that the reason for different interpretations does not refer to a kind of disability but to the character of works, which does not find any grounds in the interpretation of the regulations concerning the personal income tax.

Analogous doubts, reflected in making different decisions, may be observed with reference to the remaining categories of a tax-payer's expenses indicated in the Act (concerning e.g. expenses connected with the purchase and repair individual equipment, devices and technical tools necessary in rehabilitation and facilitating vital functions in accordance with the needs resulting from a disability, except for domestic appliances²⁴). Although it is

¹⁹ Cf. individual interpretation of the Head of the Revenue Chamber in Bydgoszcz dated 10th July 2008, ITPB2/415-536/08/IL, www.mf.gov.pl, according to which expenses incurred for the construction of a swimming pool (used for rehabilitation of a person with a disability of a motor organ) should be considered as expenses increasing comfort of life and functioning and as such not subject to the tax deduction.

²⁰ Individual interpretation of the Head of the Revenue Chamber in Warsaw dated 22nd July 2009, IPPB4/415-329/09-4/PJ, www.mf.gov.pl; cf. judgement of the Supreme Administrative Court dated 10th April 1997, SA/Sz 696/96, «ONSA» 1997, fasc. 4, item 193.

²¹ Individual interpretation of the Head of the Revenue Chamber in Warsaw dated 27th May 2009, IPPB2/415-163/09-5/AK. URL: www.mf.gov.pl.

²² Individual interpretation of the Head of the Revenue Chamber in Poznań dated 8th June 2009, ILPB2/415-268/09-2/AJ.

²³ Individual interpretation of the Head of the Revenue Chamber in Katowice dated 24th February 2009, IBPVII/1/415-107/08/MCZ. URL: www.mf.gov.pl; individual interpretation of the Head of the Revenue Chamber in Katowice dated 12th February 2010, IBPBII/1/415-165/10/MCZ. URL: www.mf.gov.pl.

²⁴ Cf. K. Dej, Zakup sprzętu gospodarstwa domowego dla inwalidy I grupy a ulga podatkowa, "Przegląd Podatkowy" 2001, № 11, p. 33 f.

indeed emphasised that in order to use the rehabilitation deduction from an income, the purchased equipment should be characterised by an individual purpose and indispensability in rehabilitation, and it should facilitate a person with a disability to perform vital functions²⁵, in practice this is a tax authority that makes an assessment. It very often leads to a different treatment of taxpayers who are in identical actual and legal situations, which is an infringement of the principle of taxation equity.

Despite the presented reservations, the deduction – as an institution of the tax law – should be generally assessed in a positive way. A wide catalogue of rehabilitation expenses may actually contribute not only to the improvement of disabled people's life quality, but also considerably influence the improvement of their health. This in turn may be the basis for verification of disabled people's position on the labour market, and as such contribute to reaching the basic aim of social policy towards those people, which is social integration. Thus, we may say that the rehabilitation deduction may be considered as an instrument of implementing social policy. At the same time, however, we should call for further amendments of the Personal Income Tax Act to create the provisions in such a way to make them an even more effective instrument of this policy. First of all, it requires such amendment of the provisions which could eliminate interpretational doubts in a maximum way not depriving them of flexibility.

²⁵ Judgement of the Supreme Administrative Court dated 26th February 1999, III SA 2393/98, LEX № 37206 ; 27th April 1999, III SA 5352/98, LEX № 38973 ; 7th September 1999, III SA 7090/98, LEX № 40460 ; 22nd April 1998, SA/Bk 910/97, LEX № 59746 ; 14th December 1999, III SA 1276/99. LEX № 42855 ; 22nd February 2001, SA/Sz 1985/99, LEX № 49812.

**НАЛОГИ КАК ОСНОВНОЙ ИСТОЧНИК ФОРМИРОВАНИЯ
ДОХОДОВ БЮДЖЕТА В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ**

**TAXES AS THE MAIN SOURCE OF REVENUES
IN THE REPUBLIC OF BELARUS**

Л. Абрамчик

кандидат юридических наук, доцент

Гродненский государственный университет имени Я. Купалы

В статье рассматриваются проблемы формирования доходов бюджета в Республике Беларусь. Исследуются налоги как основной источник доходов. Проанализированы научные взгляды относительно понятия налога. На основе материалов научной доктрины и положений бюджетного и налогового законодательства сделан вывод об упрощении налоговой системы Беларуси и возможностей формирования эффективного бюджета.

The problems of formation of budget revenues in the Republic of Belarus. We study taxes as the main source of income. The scientific views on the concept of the tax are analyzed. On the basis of the scientific doctrine and the provisions of the budget and tax legislation concluded that simplifying the taxation system and the possibilities of forming an effective budget.

К числу наиболее сложных правовых и экономических проблем относится формирование налоговых доходов бюджета государства. Решение данного вопроса имеет принципиальное научное и практическое значение для построения стабильной бюджетной и налоговой системы.

Правовое регулирование источников формирования доходов республиканского и местных бюджетов заключается в воздействии на общественные отношения, складывающиеся в процессе финансовой деятельности государства, и органов местного управления и самоуправления при помощи установления особой совокупности правовых норм. В нормах закрепляется порядок установления и взимания налогов и неналоговых платежей.

Государство для образования доходов бюджета вступает в финансовые взаимоотношения с отдельными звеньями экономики, физическими лицами, взимая на общегосударственные и региональные нужды часть созданного или полученного национального дохода.

Формы и методы образования доходов бюджета трансформируются под воздействием многих объективных и субъективных факторов, среди которых первостепенное значение имеют уровень развития производительных сил и производственных отношений, финансовой науки. Значительное влияние на доходы оказывают также сложившаяся экономическая и социальная ситуация, политика и приоритеты развития общества

на данном этапе, стратегия и тактика достижения намечаемых целей и др. Однако в любом случае главным назначением мобилизационных доходов является формирование устойчивой финансовой базы, позволяющей государству и его регионам не только реализовывать свои функции, но и активно развиваться. Основное назначение доходов – покрытие расходов бюджета. Для достижения баланса необходимо найти такие формы финансовых взаимоотношений с хозяйствующими субъектами и населением, методы изъятия в доходную часть бюджета, которые бы стимулировали повышение производительности труда, рациональное использование ресурсов, и как следствие – увеличение поступлений¹. В этом заключается как фискальная, так и стимулирующая функции налогов как основного источника формирования доходов бюджетной системы Республики Беларусь.

Бюджетная система Республики Беларусь состоит из республиканского и местных бюджетов. Формирование доходов бюджетов обеспечивается за счет налоговых, неналоговых и безвозмездных поступлений.

Рассматривая в целом доходы республиканского бюджета, закрепленные в ст. 24 Бюджетного кодекса Республики Беларусь, следует сказать, что групп доходов бюджетов четыре. К ним относятся налоговые доходы, взносы на государственное социальное страхование, неналоговые доходы и безвозмездные поступления.

Налоги – важная экономико-правовая категория, исторически связанная с существованием и функционированием государства. Главным назначением налогов является обеспечение материальных условий существования государства и выполнения им функций управления экономикой и обществом².

Если рассматривать материальное содержание налогов, то они представляют ту часть национального дохода, которая взимается у субъектов хозяйствования и населения на общегосударственные нужды. При изъятии налогов между государством и плательщиками налогов возникают денежные обязательственные отношения. Механизм изъятия налога и сам налог затрагивают интересы как плательщиков, так и государства. Налог преследует цель – сформировать казну и направить эти средства на публичные цели. У плательщиков при изъятии налогов затрагиваются первостепенные экономические интересы, поскольку уменьшаются их реальные доходы, что влечет за собой сокращение ресурсов на расширение и совершенствование своего собственного производства.

Научное осмысление понятия налога представителями финансово-экономической науки прежде всего связано с обязательным характером платежа. В. А. Гюрджан и А. В. Брызгалин под понятием «налог» понимают обязательный безвозмездный платеж, взимаемый с юридических и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им денежных

¹ См.: Мельникова Н. А. Бюджетная и налоговая система Республики Беларусь : учеб. пособие. Минск, 2005.

² См.: Жданов А. А. Финансовое право : учеб. пособие. М., 1995. 170 с. ; Галкин В. Ю. Некоторые вопросы теории налогов. М., 1993.

средств для финансового обеспечения деятельности государства и региональных образований³.

В современной науке финансового (налогового) права определения понятия «налог» разнятся и, видимо, проблема заключается в том, что налог есть категория комплексная, имеющая как экономическое, так и юридическое значение. Несмотря на различие позиций, большинство авторов, однако, выделяют следующие его составляющие:

- обязательность и принудительность;
- адресность (внесение в бюджет или в соответствующий внебюджетный фонд);
- законность установления.

Кроме того, поскольку налог может выступать и как экономическая категория, и как правовая, единственным критерием его отделения в экономическом смысле и особенно в правовом от других платежей, на наш взгляд, является налоговое законодательство (так называемый признак нормативно-правового регулирования).

Сравнивая у различных авторов понятие налога, можно определить его как обязательный взнос в бюджет соответствующего уровня или в указанный законодательством внебюджетный фонд, осуществляемый плательщиками (юридическими и физическими лицами) в порядке и на условиях, регламентируемых налоговым законодательством.

Налоговый кодекс Республики Беларусь устанавливает систему налогов, сборов (пошлин), взимаемых в республиканский и (или) местные бюджеты, основные принципы налогообложения в Республике Беларусь, регулирует властные отношения по установлению, введению, изменению, прекращению действия налогов, сборов (пошлин) и отношения, возникающие в процессе исполнения налогового обязательства, осуществления налогового контроля, обжалования решений налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц, а также устанавливает права и обязанности плательщиков, налоговых органов и других участников отношений, регулируемых налоговым законодательством.

Налогом, в соответствии с Налоговым кодексом Республики Беларусь, признается обязательный индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в республиканский и (или) местные бюджеты⁴.

³ См.: *Гюрджан В. А.* Налоги в Республике Беларусь : теория и практика в цифрах и комментариях. Минск, 2006 ; *Брызгалов А. В.* Налоги и налоговое право : учеб. пособие. М., 1997.

⁴ Налоговый кодекс Республики Беларусь (Общая часть) : принят Палатой представителей 15 ноября 2002 г. : одобрен Советом Республики 2 декабря 2002 г. Минск, 2009. 521 с. ; Налоговый кодекс Республики Беларусь (Особенная часть) : принят Палатой представителей 1 декабря 2009 г. : одобрен Советом Республики 18 декабря 2009 г. Минск, 2010.

Налог как социальное явление, без сомнения, представляет собой чрезвычайно важное значение для науки, изучающей основные закономерности возникновения, функционирования и развития государства и права. Однако даже в рамках одной концепции существует определенный плюрализм мнений относительно данного понятия.

Налог можно рассматривать как процедуру, определенный порядок действий, включая расчет суммы, взимание и уплату, в самом понятии может присутствовать указание как на действия государства, осуществляющего его взимание, так и на действия самого налогоплательщика, его уплачивающего.

Несмотря на то, что, на первый взгляд, указания на активную сторону в налоговых правоотношениях носят чисто формальный характер, с точки зрения общеправовой доктрины, они имеют существенное значение, так как позволяют выявить общие условия взаимоотношений публичной власти (государства) и плательщиков налогов (организации и физических лиц), определить истинную сущность налоговых платежей.

Так, говоря о том, что налог есть некий сбор, принудительно взимаемый государством, не трудно сделать вывод и о сущности самого государства, определить его реальное положение в обществе как некоего института принуждения.

Говоря о признаках налога, следует сказать, что в настоящее время существует несколько научных позиций определения юридических признаков налога, которые, хотя и различаются по составу и содержанию этих признаков, однако проявляют определенное сходство друг с другом.

К юридическим признакам налога относятся: публичность, законность установления, обязательность, принудительность взимания, имущественный характер, нецелевой характер, индивидуальная безэквивалентность, безвозвратность.

Публичность, на наш взгляд, является одним из наиболее важных признаков, характеризующих рассматриваемый феномен и вытекающих из политико-правовой природы самого государства как формы публичной власти. При этом признак публичности следует рассматривать в двух аспектах: во-первых, как реализацию присущего исключительно государству фискального суверенитета, а во-вторых, как способ формирования публичных фондов денежных средств.

Фискальный суверенитет – это присущее исключительно государству верховенство на всей территории страны, выражающееся, в частности, в праве вторгаться в сферу частной собственности, обращать часть такой собственности в свою пользу, аккумулировать ее в определенных фондах и перераспределять на общественные или государственные цели.

Законность установления налога – данный признак отражает необходимость соблюдения определенной процедуры для установления налога, нарушение которой фактически исключает возникновение обязанности по уплате налога. Так, согласно ст. 11 Налогового кодекса Республики Беларусь установление, введение и прекращение действия республиканских налогов, сборов (пошлин) осуществляются принятием закона о вне-

сении изменений и (или) дополнений, а по вопросам изменения плательщиков и отдельных элементов обложения применительно к таможенным платежам осуществляются таможенным законодательством Таможенного союза, законами по вопросам таможенного регулирования в Республике Беларусь и (или) актами Президента Республики Беларусь⁵.

Признак обязательности указывает на то, что уплата налога хотя и предполагает добровольность платежа, тем не менее основывается не на соответствующем желании того или иного лица, а в силу нормативного правового акта составляет его обязанность, которая подлежит обязательному исполнению. Обязательность налога позволяет отграничить его от тех платежей, уплата которых обязательной не является, например от пожертвований и дарений, которые в основе своей имеют соответствующее волеизъявление того или иного лица. В связи с этим Е. Н. Петроченко отмечает, что налог представляет собой одностороннее движение средств и его принципы прямо противоположны принципам гражданского оборота, приводным механизмом налогообложения может быть только принуждение⁶.

Сущность такого юридического признака, как имущественный характер выражается в том, что налог уплачивается из имущества налогоплательщика, которое и выступает источником его уплаты.

Нецелевой характер налога выражается в том, что поступающие в бюджет от плательщиков налоги по общему правилу не связаны с какой-либо определенной целью их расходования, они предназначены для удовлетворения потребностей государства и общества в целом. Представляется, что данный признак является одним из оснований разграничения налога от сборов и пошлин, так как в результате взимания налогов формируются обезличенные денежные фонды, которые подлежат перераспределению на усмотрение публичной власти, в то время как при уплате пошлин или сборов всегда есть специальная цель (за что конкретно уплачивается пошлина) и специальные интересы.

Индивидуальная безэквивалентность налога как признак свидетельствует о том, что лицо, его уплатившее, не вправе рассчитывать на встречное персональное предоставление со стороны государства каких-либо средств или благ. Данный признак не всегда трактуется в литературе однозначно. Например, С. Д. Цыпкин в связи с этим в свое время отмечал, что «собранные в виде налогов средства возвращаются населению в форме затрат на развитие народного хозяйства и социально-культурной сферы»⁷. Однако, по нашему мнению, в данном случае говорить об эквивалентном характере налога также не приходится, так как государство призвано предоставлять те или иные блага и оказывать услуги незави-

⁵ Налоговый кодекс Республики Беларусь (Общая часть) ; Налоговый кодекс Республики Беларусь (Особенная часть).

⁶ См.: *Петроченко Е. Н., Редько И. В.* Теория налогов. Новополоцк, 2009.

⁷ *Цыпкин С. Д.* Правовое регулирование налоговых отношений в СССР. М., 1955.

симо от того, является налогоплательщик добросовестным исполнителем налоговой обязанности или нет. По этому поводу не без оснований отмечается, что государство в лице своих служб обязано предоставлять соответствующие услуги конкретному плательщику налога даже в том случае, если он не выполнил соответствующим образом свои налоговые обязанности.

В Республике Беларусь устанавливаются республиканские налоги и местные налоги. Республиканскими признаются налоги, установленные Налоговым кодексом либо Президентом Республики Беларусь и обязательные к уплате на всей территории государства. Местными признаются налоги, устанавливаемые нормативными правовыми актами (решениями) местных Советов депутатов в соответствии с Налоговым кодексом и обязательные к уплате на соответствующих территориях⁸.

К республиканским налогам, сборам (пошлинам) относятся: налог на добавленную стоимость; акцизы; налог на прибыль; налог на доходы иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в Республике Беларусь через постоянное представительство; подоходный налог с физических лиц; налог на недвижимость; земельный налог; экологический налог; налог за добычу (изъятие) природных ресурсов; сбор за проезд автомобильных транспортных средств иностранных государств по автомобильным дорогам общего пользования Республики Беларусь; оффшорный сбор; гербовый сбор; консульский сбор; государственная пошлина; патентные пошлины; таможенные пошлины и таможенные сборы.

К местным налогам и сборам относятся:

- налог за владение собаками;
- курортный сбор;
- сбор с заготовителей.

При этом местные органы управления и самоуправления имеют право корректировать налоговые ставки и налоговые льготы по земельному налогу, налогу на недвижимость, формирующим местные бюджеты.

Следует отметить, что наиболее приемлемым с точки зрения своевременности уплаты и желания плательщика использовать данный режим налогообложения признается особый режим налогообложения, которым определяется специальный порядок исчисления и уплаты налогов, сборов (пошлин), применяемый в случаях и порядке, установленных Особенной частью Налогового кодекса Республики Беларусь.

Особый режим налогообложения применяется для плательщиков: налога при упрощенной системе налогообложения; единого налога с индивидуальных предпринимателей и иных физических лиц; единого налога для производителей сельскохозяйственной продукции; налога на игровой бизнес; налога на доходы от осуществления лотерейной деятельности; налога на доходы от проведения электронных интерактивных игр;

⁸ Налоговый кодекс Республики Беларусь (Общая часть) ; Налоговый кодекс Республики Беларусь (Особенная часть).

сбора за осуществление ремесленной деятельности; сбора за осуществление деятельности по оказанию услуг в сфере агротуризма.

В последние годы в Республике Беларусь снижение налогового бремени происходит в связи с реформой межбюджетных отношений, на основе упорядочения и закрепления доходных источников и расходных полномочий за каждым уровнем бюджетной системы Республики Беларусь на долгосрочной основе.

Наиболее существенные изменения налогового законодательства в Республике Беларусь произошли в 2012 г. и были направлены на упрощение налогового законодательства с минимальными потерями для бюджета. Значительная часть этих изменений направлена на упрощение порядка исчисления и уплаты налогов. Так, в уплате налога на добавленную стоимость (НДС) с 2012 г. не является объектом обложения прочее выбытие товаров, основных средств и нематериальных активов, т.е. любое выбытие указанных активов, за исключением продажи, обмена или безвозмездной передачи, не является объектом обложения НДС.

Кроме того, изменился порядок исчисления и уплаты налога на прибыль с сокращением ставки налога с 24 до 18 %.

С 2012 г. освобождается от налогообложения прибыль производителей высокотехнологичной и инновационной продукции, прибыль учреждений образования и культуры. Последнее весьма важно, так как будет стимулировать бюджетные организации к получению дополнительных доходов, чего ранее не было.

Сокращение ставки по налогу на прибыль вынудило налоговые органы ужесточить порядок формирования затрат, учитываемых при налогообложении. После либерального двухлетнего периода сокращения перечня затрат, не учитываемых при налогообложении, новая редакция Налогового кодекса дополнена затратами, которые при налогообложении не учитываются (расходы на переподготовку кадров при сохранении заработной платы и выдача спецодежды сверх лимитов).

Одновременно с упрощением налогового законодательства в Налоговом кодексе содержится положение, направленное на более быстрое получение информации о получении доходов бюджета. К данной категории следует отнести сокращение с 10 до 5 дней срока подачи в налоговую инспекцию перечня дебиторов при наличии у плательщика задолженности перед бюджетом. Это позволяет налоговому органу своевременно обеспечить формирование доходов бюджета соответствующего уровня бюджетной системы.

Кроме того, уточнен порядок приостановления операций по счетам. Так, Налоговый кодекс Республики Беларусь содержит положение, закрепляющее, что не только обслуживающий банк, но и другие банки не имеют право открывать новые счета предприятию, у которого приостановлены операции по счетам.

С 2012 г. в Республике Беларусь осуществлено расширение сферы применения упрощенной системы налогообложения за счет увеличения критерия численности работников организаций с 15 до 50 человек,

а также критерия выручки – с Br 3,4 млрд до Br 8,2 млрд. Это позволяет вовлекать в применение упрощенной системы налогообложения дополнительно большое число плательщиков. По упрощенной системе налогообложения в 2013 г. снижены ставки с 7 до 5 % и с 5 до 3 % соответственно для тех, кто применяет упрощенную систему без уплаты НДС и с уплатой НДС.

Положительным является применение возврата НДС в 2013 г. Иностранным гражданам предоставлено право возврата налога на добавленную стоимость по товарам, которые будут приобретаться ими в рознице в Беларуси. Это так называемая система Tax Free.

Пакет изменений налогового законодательства, который введен в 2013 г., должен обеспечить снижение налоговой нагрузки на экономику до 27,6 % к ВВП в 2013 г. По оценке в 2012 г. эта нагрузка составила 27,8 %.

Из изложенного выше следует, что эффективное налоговое законодательство позволяет уплачивать налоги и формировать доходы бюджета в полном объеме. Следует учитывать важность сбалансированности бюджетов всех уровней и сокращения их дефицита до уровня, приемлемого для запланированных темпов инфляции, инвестиций и экономического роста. Все это позволит бюджетной системе быть устойчивой, а бюджету – безусловное выполнение принятых расходных обязательств. Поэтому налоги еще долгое время будут выступать основным источником формирования бюджета в Республике Беларусь, несмотря на то, что начиная с 2005 г. в Беларуси отменено 26 налогов и сборов, 34 самостоятельных сбора и платы включены в состав государственной пошлины.

**СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ЭЛЕМЕНТОВ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ
КАК УСЛОВИЕ ЭФФЕКТИВНОГО ФОРМИРОВАНИЯ
БЮДЖЕТОВ ВСЕХ УРОВНЕЙ**

**PERFECTING OF TAX SYSTEM ELEMENTS AS A CONDITION
OF EFFECTIVE FORMATION OF BUDGETS**

В. Иванова

доктор юридических наук

Ульяновский государственный университет

Анализируется налоговая политика государства, направленная на совершенствование налоговой системы с целью эффективного регулирования экономики и формирования бюджетных доходов на 2013–2015 гг.

The article analyzes the tax policy of the state aimed at improving the tax system, with the purpose of effective regulation of the economy and the budget revenues in 2013–2015.

Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2013 г. и плановый период 2014 и 2015 гг. (далее Основные направления) подготовлены в рамках составления проекта федерального бюджета на очередной финансовый год и двухлетний плановый период. Данный документ Правительства РФ необходимо учитывать в процессе бюджетного проектирования как при планировании федерального бюджета, так и при подготовке бюджетов субъектов РФ, местных бюджетов. Не являясь нормативным актом, Основные направления представляют собой основание для подготовки законодательства о налогах и сборах, совершенствование бухгалтерского и налогового учета, повышение качества администрирования в налоговой сфере. Налоговая система, а также система бюджетного планирования должны быть сконструированы таким образом, чтобы сберегать «избыточные» доходы в благоприятные периоды с целью бюджетного финансирования в неблагоприятные периоды.

Налоговая система – это сложное системное политико-правовое образование. Элементами налоговой системы являются:

- 1) юридические конструкции всех установленных на территории России налогов;
- 2) система налогообложения;
- 3) нормотворческая деятельность представительных органов власти в сфере налогообложения;
- 4) система налогового администрирования и налогового контроля;
- 5) налоговая политика государства;
- 6) налоговая культура населения.

Многие положения Основных направлений способствуют оптимизации элементов, составляющих налоговую систему государства.

Оптимизация налоговой системы представляет собой процесс совершенствования, улучшения ее элементов, а также наиболее полно учитывает соотношение частного и публичного интересов. Предусматривая преференции для субъектов экономической деятельности, государство одновременно должно иметь возможность бездефицитного формирования как федерального бюджета, так и региональных и местных бюджетов. Основой такой оптимизации является законотворческий процесс конструирования юридических конструкций налогов, распределения их по бюджетным уровням с учетом интересов всех субъектов налогово-правовых отношений.

Системные связи в налоговой системе строятся под влиянием юридических конструкций налогов, являющихся ее базовым элементом. Юридические конструкции установленных и введенных налогов взаимодействуют со всеми элементами налоговой системы.

Важным элементом налоговой системы является система налогообложения, включающая: систему налогов, юридические конструкции установленных и введенных налогов, бухгалтерский и налоговый учет для целей налогообложения, учет налогоплательщиков.

При этом юридическая оптимизация юридических конструкций налогов является основным катализатором развития процессов оптимизации в иных элементах системы налогообложения и налоговой системы в целом. Согласно Основным направлениям, юридические конструкции отдельных налогов будут оптимизироваться в следующих направлениях: предоставление льгот по налогу на доходы физических лиц; налоговое стимулирование инвестиций; поддержка модернизации производства. При этом предусматриваются и меры, направленные на повышение доходов бюджетной системы Российской Федерации. Предполагается, что основными источниками роста налоговых поступлений может стать как повышение налоговых ставок, изменение правил исчисления и уплаты отдельных налогов, так и принятие мер налогового администрирования. Отдельным направлением повышения доходности бюджетов будет являться оптимизация налоговых льгот и освобождений, а также ликвидация имеющихся возможностей уклонения от уплаты налогов. Налоговая политика государства в среднесрочной перспективе будет заключаться в снижении нагрузки на труд и капитал и ее повышении на потребление, включая дорогую недвижимость, на рентные доходы, возникающие при добыче природных ресурсов, а также в переходе к новой системе налогообложения недвижимого имущества.

Таким образом, планируется внесение изменений в законодательство о налогах и сборах по следующим направлениям:

1. Налогообложение природных ресурсов.
2. Акцизное налогообложение.
3. Введение налога на недвижимость.
4. Сокращение неэффективных налоговых льгот и освобождений.

5. Совершенствование налога на прибыль организаций.
6. Совершенствование налогового администрирования.
7. Противодействие уклонению от налогообложения с использованием низконалоговых юрисдикций.

Оптимизация системы налогов связана с отменой некоторых налогов и введением новых. Предполагается, что это позволит равномерно распределить доходы между федеральным, региональными и местными бюджетами. Планируется ввести налог на недвижимость с 1 января 2014 г.

Известно, что налог представляет собой часть образовавшегося у налогоплательщика имущества (дохода), на которую государство имеет право, установленное законом. Неоспоримым фактом является также отстранение налогоплательщика от какого-то бы ни было участия в установлении как размера доли изымаемого дохода, так и вида налога. Поэтому одним из условий оптимизации системы налогов является установление прямой связи между вводимым налогом и наличием источника его взимания. На первом этапе в качестве налогоплательщиков налога на недвижимое имущество предлагается признать физических лиц, обладающих правом собственности на здания, строения, сооружения, жилые и нежилые помещения, а также обладающих правом собственности, правом постоянного (бессрочного) пользования или правом пожизненного наследуемого владения на земельный участок.

По-видимому, следует выработать процедуру определения категорий жилища, к которым можно отнести:

- 1) жилище, являющееся местом проживания (регистрации) собственника. В этом случае налогообложение должно осуществляться с учетом материального положения семьи, проживающей в этом строении;
- 2) жилище, являющееся средством вложения капитала. Налогообложение такого строения должно осуществляться по повышенным ставкам, применяемым к налоговой базе, рассчитанной по кадастровой стоимости этого строения.

В отношении налогообложения земельных участков должна быть выработана территориальная политика государства. Неосвоенные, пустующие и удаленные территории должны облагаться налогом на землю по пониженным ставкам, а в отдельных случаях выводиться из-под налогообложения на период их освоения. Такая политика позволит развивать промышленность и увеличивать гражданское строительство малоэтажных домов в районах Сибири и Дальнего Востока, а следовательно, решать проблемы демографической политики государства, которые связаны не только с деторождением, но и с условиями проживания, ведения хозяйства.

Важным условием оптимизации системы налогов является правильный выбор объекта налога. Реализация в законе юридического факта, влекущего появление у субъекта налогового правоотношения обязанности на добровольной основе передать государству часть своего образовавшегося имущества, должна быть сопряжена, с одной стороны, с наличием

источника налога, а с другой – с существованием предмета налога, так как именно он является основой формирования налоговой базы.

Основные направления не решают задачи распределения налогов на федеральном, региональном и местном уровне с таким расчетом, чтобы налоговые поступления распределялись между бюджетами данных уровней в пропорциях, позволяющих отказаться от вторичного перераспределения федеральных бюджетных средств в процессе межбюджетных отношений, выделения трансфертов, дотаций, кредитов региональным бюджетам. В этом случае в значительной степени страдает финансирование местных бюджетов, которые получают средства из бюджетов субъектов Федерации.

В настоящее время федеральная группа налогов представлена шестью налогами и дает основной доход бюджетов всех уровней. Часть этих налогов участвует в двойном перераспределении. На первом этапе перераспределения они поступают от налогоплательщика в федеральный бюджет, на втором этапе направляются в нижестоящие бюджеты в процессе межбюджетных отношений. Механизм перераспределения, который применяется по отдельным налогам, путем их зачисления в нижестоящие бюджеты в доле, определяемой бюджетным законодательством, не решает проблемы полновесного финансирования региональных и местных бюджетов. Полагаем, что перераспределение налогов по трем основным группам является назревшей необходимостью. Причем чрезмерная централизация налогов должна быть ликвидирована в пользу субъектов Федерации и муниципалитетов.

Основные направления частично решают проблему оптимизации бухгалтерского и налогового учета. До настоящего времени сложившееся нормативно-правовое регулирование этой части системы налогообложения противопоставляет бухгалтерский и налоговый учет. В то же время бухгалтерский учет имеет более детальное нормативное регулирование, чем налоговый.

Законодатель в целях оптимизации бухгалтерского и налогового учета должен определиться с правилами, устанавливаемыми налогоплательщику. Во-первых, в Конституции РФ устанавливается только официальный статистический и бухгалтерский учет, следовательно, налоговый учет не является конституционным условием взимания налогов. Во-вторых, неправомерно возлагать на налогоплательщика обязанность разрабатывать какие-либо новые учетные документы и регистры налогового учета, формы которых не определены в нормативных актах. Тем самым нарушаются положения ст. 3 Налогового кодекса РФ, прямо указывающих, что не должны создаваться ограничения и препятствия не запрещенной законом экономической деятельности физических лиц и организаций, а также чтобы каждый точно знал, в каком порядке он должен платить налоги. Противоречия между бухгалтерским и налоговым учетом должны устраняться с учетом таких элементов юридической конструкции налога, как: порядок исчисления, порядок уплаты, сроки уплаты, способы уплаты. Основными направлениями предусмотрено

приведение порядка налогового учета доходов от реализации имущества, права на которые подлежат государственной регистрации, в соответствии с правилами, действующими в бухгалтерском учете. В целях сближения бухгалтерского и налогового учета предполагается провести инвентаризацию норм, обуславливающих различие между указанными видами учета. Итогом этой работы должна стать новая система налогового учета, которая будет более тесно привязана к регистрам бухгалтерского учета, исключая ведение параллельного налогового учета.

Будет продолжена работа по совершенствованию специальных налоговых режимов для малого предпринимательства.

Особенностью специальных налоговых режимов является сочетание и одновременное использование в налогообложении двух факторов:

1) в качестве основы системы налогообложения используется юридическая конструкция базового налога. При этом иные налоги могут не уплачиваться или уплачиваться в особом порядке;

2) вводятся элементы учета, отличные от общих правил бухгалтерского учета. Это создает особую форму учета – налогового, т.е. установленную нормами Налогового кодекса РФ.

Уже ведена патентная система налогообложения для индивидуальных предпринимателей. Главой 26.5 Налогового кодекса РФ установлены минимальные и максимальные размеры потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода, являющегося базой для исчисления налога, которые субъекты РФ вправе увеличивать от трех до пяти раз.

Становится добровольным переход на систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход. По мере расширения сферы применения патентной системы данный налоговый режим будет отменен с 2018 г. Соответственно будут внесены изменения и в иные налоговые режимы, которые в целом повлекут снижение налоговой нагрузки на малое предпринимательство.

Обширная судебная практика показывает, что неопределенность налоговых норм приводит к такой правоприменительной практике налоговыми органами, когда нарушаются конституционные права и свободы налогоплательщиков, ущемляются их законные интересы.

Оптимизация деятельности налоговых органов определена в направлении развития взаимосогласительных процедур в налоговых отношениях.

Основные положения состоят в следующем:

1) введение обязательной досудебной процедуры для всех актов налоговых органов, действий или бездействия должностных лиц налоговых органов. Это позволит рассматривать споры между налогоплательщиками и налоговыми органами в 15-дневный срок;

2) увеличение срока на подачу налогоплательщиком апелляционной жалобы с 10 дней до 1 месяца.

Согласно Основным положениям необходимо установить клиентоориентированность в деятельности налоговых органов, создать более комфортные условия для исполнения налогоплательщиком обязанности по уплате налогов, развивать доступную информационную поддержку налогоплательщиков, их пошагового инструктирования, а также сервиса «Личный кабинет налогоплательщика для юридического лица».

Таким образом, Основные направления предусматривают внесение значительных изменений в отдельные элементы налоговой системы государства, направленные на совершенствование правоотношений между налогоплательщиками и государством, дальнейшее снижение налоговой нагрузки на труд и капитал.

**ЗЛОУПОТРЕБЛЕНИЕ ПРАВОМ В ФОРМЕ ПОЛУЧЕНИЯ
НЕОБОСНОВАННОЙ НАЛОГОВОЙ ВЫГОДЫ**

**ABUSE OF THE LAW IN THE FORM
OF UNJUSTIFIED TAX BENEFITS**

А. Пономарев

кандидат юридических наук

Межрайонная ИФНС России по Ростовской области

М. Прокошин

кандидат юридических наук

В. Черников

кандидат юридических наук

*Международный институт государственной службы и управления.
Российская академия народного хозяйства и государственной службы
при Президенте Российской Федерации*

Статья посвящена исследованию вопросов получения необоснованной налоговой выгоды, сущности данного явления и сложившейся арбитражной практики. Анализируются пробелы правового регулирования в данной сфере. Выявляются проблемы доказывания недобросовестности налогоплательщика и как следствие его неосновательного обогащения за счет бюджетных средств.

The paper is dedicated to the research of the questions of receiving of unfounded tax benefit, the essence of this event and actual court practice in this sphere. Analysis is given to the gaps of legal regulation in this field. Problems of proving of bad faith of taxpayer and as a consequence unjust enrichment at the expense of budgetary funds are revealed in the paper.

2014. Выпуск 4

278

В системе управления налогообложением большое внимание уделяется исследованию категорий налоговой оптимизации, ее родовому понятию – налоговой минимизации с позиции добросовестности поведения налогоплательщика. Естественной моделью поведения налогоплательщика в налоговых правоотношениях с государством признается уплата налогов и иных обязательных платежей в установленном законом порядке. Однако общепризнано и то, что любое отчуждение собственности, в том числе и в связи с исполнением налоговой обязанности, вызывает объяснимое желание уменьшить сумму взимаемых налогов, минимизировать налоговое бремя конкретного субъекта – физического или юридического лица. По справедливому замечанию судьи Клайда (Великобритания), «ни один человек в стране не несет никаких обязательств,

моральных или иных и организует свои дела и свою собственность так, чтобы налоговые службы не могли залезть в его тарелку самой большой ложкой. Налоговые службы пользуются любыми возможностями, предоставляемыми им налоговым законодательством, чтобы очистить карман налогоплательщика. И налогоплательщик, оставаясь в рамках законов, имеет такое же право проявить сообразительность, чтобы предотвратить опустошения своего кармана налоговой службой»¹. В зависимости от качества налогового законодательства и уровня развития экономики действия налогоплательщика могут быть направлены как на снижение размера подлежащих внесению в бюджет сумм налоговых платежей, так и на полное избежание уплаты налогов и сборов. Существует ряд возможностей минимизации налоговых обязательств: от откровенной неуплаты законно установленных государством налогов до разработки схем, позволяющих существенно снизить налоговую нагрузку, не нарушая при этом нормы действующего законодательства.

Действия налогоплательщика по минимизации налогового бремени характеризуются совершением целенаправленных, волевых, осознанных действий. То есть неумышленные, неосознанные действия, повлекшие снижение налоговых выплат, налоговой минимизацией по своей сути не являются.

Принципиально, что все способы налоговой минимизации можно разделить на законные (легальное снижение налоговых платежей) и незаконные (уклонение от уплаты налогов). Здесь возникают вопросы, связанные со злоупотреблением правом в форме получения налоговой выгоды.

Таким образом, среди способов уменьшения налоговых платежей выделяются две основные разновидности: «уклонение от уплаты налогов» и «налоговая оптимизация». К первой относятся способы, при которых экономический эффект в виде снижения налоговых платежей достигается применением действий, прямо нарушающих нормы законодательства о налогах и сборах, в том числе и злоупотреблением правом. Вторая объединена одним признаком – минимизация налоговых платежей – и осуществляется без нарушения норм законодательства о налогах и сборах.

Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2013 г. и на плановый период 2014 и 2015 гг. так определяют и соответственно разграничивают указанные выше категории: «Стремление налогоплательщика к уменьшению налоговых платежей может приобретать различные формы. При этом допустима законная оптимизация налоговых платежей – такие действия налогоплательщика, которые хотя и имеют своим следствием неуплату налога либо уменьшение его суммы, но заключаются в использовании предоставленных законом прав, связанных с освобождением на законном основании от уплаты налога или с выбором наиболее выгодных форм предпринимательской деятельности

¹ URL: <http://www.strana-oz.ru>

и соответственно — оптимального вида платежа. Ответственность налогоплательщика предусматривается за такие деяния, которые совершаются умышленно и направлены непосредственно на избежание уплаты законно установленного налога. В сложившихся условиях должны быть законодательно закреплены инструменты противодействия злоупотреблению нормами законодательства в целях минимизации налогов»².

Необходимость выработки механизмов профилактики и пресечения подобных незаконных деяний налогоплательщиков очевидна. В то же время налоговое законодательство не должно быть громоздким, дополнительно бюрократизировать налоговые правоотношения и приводить к их зарегулированию.

В настоящее время в сфере налогового правоприменения складывается устойчивая тенденция приоритетного использования позиций, выработанных судебной-арбитражной практикой и преодоления с их помощью правовых пробелов. Однако принцип верховенства закона ни в правовой теории, ни в правоприменительной практике никто не отменял. Очевидна необходимость законодательного регулирования налоговых отношений. В связи с этим актуальным являются научная разработка налогово-правовой терминологии, критериев, категорий, положений с последующим соответствующим закреплением их в Налоговом кодексе Российской Федерации (далее — НК РФ)³. Использование гражданско-правовой терминологии в правовом регулировании налоговых отношений часто приводит к судебным и правовым коллизиям, что снижает степень эффективности управления в экономической системе.

Возвращаясь к вопросу о выработке самостоятельных определений налогово-правовых категорий и понятий, сошлемся в качестве примера на приказ ФНС РФ о концепции проведения выездных налоговых проверок⁴, где приведены определенные критерии, при наличии которых возникает необходимость в проведении налоговой проверки.

Важным моментом для развития налогового законодательства является также необходимость разработки и соответствующего законодательного закрепления определения понятия «злоупотребление правом в налоговых правоотношениях». Следует учитывать тот факт, что в законодательстве нельзя предусмотреть все возможные нарушения, следовательно, присутствие в законодательстве и арбитражной практике неопределенных и оценочных понятий является нормальным развитием правовой системы. Представляется целесообразным в НК РФ установить норму, максимально раскрывающую указанное понятие, с перечислени-

² Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2013 год и на плановый период 2014 и 2015 годов. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

³ Налоговый кодекс Российской Федерации : федер. закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2000. № 32. Ст. 3340.

⁴ Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок : приказ Федеральной налоговой службы от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333@ // Финансовая газета. 2007. 21 июня.

ем всех возможных способов злоупотребления правом. Необходимо также определить законодательно понятие «налоговая оптимизация». Для этих целей можно воспользоваться уже выработанными арбитражной практикой понятиями и категориями.

Пленум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации вынес постановление от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиками налоговой выгоды»⁵. В данном постановлении суд дал определение налоговой выгоды: «Под налоговой выгодой для целей настоящего постановления понимается уменьшение размера налоговой обязанности вследствие, в частности, уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, налоговой льготы, применения более низкой налоговой ставки, а также получения права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета». Определение налоговой выгоды можно использовать для выработки понятия «налоговая оптимизация». Кроме того, необходимо упомянуть, что указанное постановление является практически единственным документом, в той или иной мере определяющим злоупотребление правом в налоговых правоотношениях (наличие необоснованной налоговой выгоды и т.д.), т.е. примерный список признаков ненадлежащего поведения налогоплательщика закреплён именно в данном документе. Иная информация по вопросам злоупотребления правом содержится в приказах и письмах ФНС РФ, а также письмах департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России.

Согласно абз. 1 п. 10 постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 факт нарушения контрагентом налогоплательщика своих налоговых обязанностей не является доказательством получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды. Вместе с тем там же указано, что если налоговый орган докажет, что налогоплательщик действовал без должной осмотрительности и осторожности и ему должно было быть известно о нарушениях, допущенных контрагентом, налоговая выгода может быть признана необоснованной. Данное постановление значительно обогатило правоприменительную практику, однако судами при вынесении решений по спорам с налогоплательщиками часто, на первый взгляд, одни и те же обстоятельства оцениваются по-разному. Один и тот же факт в одном случае служит основанием для признания налогоплательщика неосмотрительным при выборе контрагента и влечет для него неблагоприятные налоговые последствия, а в другом – признается не имеющим правового значения для разрешения спора.

Особого внимания и дополнительного научного осмысления требует обстоятельство закрепления в налоговом праве принципа добросовестности налогоплательщика. Лицо, привлекаемое к ответственности, не

⁵ Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды : постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12 октября 2006 г. № 53 // Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. 2006. № 12.

обязано доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения. Обязанность по доказыванию обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности лица в его совершении, возлагается на налоговые органы, неустранимые сомнения в виновности лица, привлекаемого к ответственности, толкуются в пользу этого лица (ст. 108, ч. 1 НК РФ). Кроме того, все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сборов) (ст. 7, ч. 1 НК РФ). Конституционный Суд РФ также указал, что в сфере налоговых отношений действует презумпция добросовестности налогоплательщиков⁶. Далее в своих актах Конституционный Суд РФ развил понятия «добросовестность» и «недобросовестность» налогоплательщика и указал, что недобросовестным считается тот налогоплательщик, который с помощью инструментов, используемых в гражданско-правовых отношениях, создает схему незаконного обогащения за счет бюджетных средств⁷. Чем активнее налогоплательщик будет собирать доказательства проявления своей осмотрительности и осторожности при выборе контрагента, тем сильнее будет аргументация в пользу его добросовестности в суде.

Остановимся на судебной трактовке понятий должной осмотрительности и осторожности. Следует оговориться, что налоговое законодательство не содержит понятия «должная осмотрительность и осторожность», оно использует гражданско-правовую терминологию в этой части на основании ст. 11 НК РФ. Согласно указанной норме налогового права: «Институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в Налоговом кодексе, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено Налоговым кодексом». В соответствии с положениями ч. 1 ст. 401 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ) лицо признается невиновным, если при той степени заботливости и осмотрительности, какая от него требовалась по характеру обязательства и условиям оборота, оно приняло все меры для надлежащего исполнения обязательства⁸. Определить, являлись ли те или иные действия достаточными для признания лица предусмотрительным и заботливым, можно только исходя из конкретных обстоятельств дела.

Суды неоднократно указывали, что предпринимательская деятельность осуществляется на свой риск в соответствии со ст. 2 ГК РФ и при

⁶ Определение Конституционного Суда РФ от 25 июля 2001 г. № 138-О // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2001. № 32. Ст. 3410.

⁷ Определение Конституционного Суда РФ от 8 апреля 2004 г. № 168-О // Вестник Конституционного Суда Рос. Федерации. 2004. № 6.

⁸ Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть первая : федер. закон от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. 1994. № 32. Ст. 3301.

вступлении в гражданские правоотношения субъекты должны проявлять разумную осмотрительность при выборе контрагентов. Например, выяснение вопроса о собственнике товара при заключении сделки на отчуждение этого товара – это проявление достаточной осмотрительности. Неблагоприятные последствия недостаточной осмотрительности ложатся на лицо, заключившее сделку, и не должны приводить к необоснованным выплатам из федерального бюджета⁹. Как правило, недостаточная осмотрительность в выборе контрагента, не исполнившего свою обязанность, может повлечь для налогоплательщика неблагоприятные последствия, такие как, например, отказ в предоставлении права на льготу или на налоговый вычет.

По вопросу должной осмотрительности ВАС РФ высказался также в постановлении Президиума ВАС РФ от 1 февраля 2011 г. № 10230/10. Заключая договор поставки, общество «Итон» не удостоверилось в правоспособности общества «Ютойл» и государственной регистрации этой организации в качестве юридического лица. Осуществляя оплату приобретаемых нефтепродуктов наличными денежными средствами, общество не предприняло указанных мер и на стадии исполнения сделки. Таким образом, общество «Итон» действовало без должной осмотрительности. Представленные обществом «Итон» документы, оформленные от имени несуществующего юридического лица, не могут служить основанием для учета расходов и принятия налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость¹⁰.

Заключение договора с контрагентом, имеющим фиктивный ИНН, является также проявлением неосмотрительности. Данная позиция отражена в постановлении Президиума ВАС РФ. Суд указал, что при выборе контрагента налогоплательщик имеет возможность проверить его ИНН и обязан сделать это в целях проявления должной осмотрительности. Если ИНН фиктивный, то данное обстоятельство рассматривается как неосмотрительность и неосторожность¹¹.

В постановлении ВАС РФ от 25 мая 2010 г. № 15658/09 суд отметил следующее: «При недоказанности факта невыполнения спорных работ в применении налогового вычета по налогу на добавленную стоимость может быть отказано при условии, если инспекцией будет доказано, что общество действовало без должной осмотрительности, исходя из обстоятельств совершения и исполнения соответствующей сделки, знало об указании контрагентом недостоверных сведений или о подложности представленных документов ввиду их подписания лицом, не являющимся руководителем контрагента, или о том, что контрагентом по договору является лицо, не осуществляющее реальной предпринимательской дея-

⁹ Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 14 февраля 2006 г. № Ф08-188/06-109А. URL: www.arbitr.ru

¹⁰ Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 1 февраля 2011 г. № 10230/10. URL: www.arbitr.ru

¹¹ Там же.

тельности и не декларирующее свои налоговые обязанности по сделкам, оформляемым от его имени»¹².

По обстоятельствам дела, рассмотренного ФАС Западно-Сибирского округа: «...судами нижестоящих инстанций были установлены факты отсутствия у контрагента необходимых условий для достижения результатов соответствующей экономической деятельности, в том числе транспорта, помещений, персонала, лицензии, а также ненахождение по юридическому адресу и, соответственно, невозможность осуществления указанной организацией деятельности по оказанию налогоплательщику услуг по поставке спорного товара. Арбитражные суды обоснованно не приняли в качестве доказательств реальности оказанных услуг контрагентом товарно-транспортные накладные, поскольку в них отсутствует полная информация о содержании хозяйственных операций, что противоречит положениям налогового законодательства и не подтверждает факта оказания услуг. Тем самым судами правомерно установлено, что налогоплательщиком в данном случае не проявлена должная осмотрительность и осторожность при выборе контрагента, поскольку полномочия руководителя и иных представителей контрагента не проверялись, учредительные документы, выписки о постановке на учет не запрашивались, а действия налогоплательщика направлены на необоснованное получение налоговой выгоды»¹³.

Обобщая сказанное выше, можно утверждать, что в настоящее время сложилась достаточно обширная арбитражная практика по вопросу определения понятия «проявление должной осмотрительности и осторожности налогоплательщиком». При разрешении налоговых споров суды часто, исходя из обстоятельств дела и оценивая представленные доказательства, приходят к выводу о проявлении налогоплательщиком недолжной степени осторожности и осмотрительности при выборе контрагента. Для обеспечения безопасности будущей сделки, в том числе гарантий ее исполнения и минимизации налоговых рисков, налогоплательщику необходимо проверять благонадежность своего контрагента. Перед совершением сделки необходимо собрать сведения о потенциальном контрагенте, а именно: из учредительных документов установить организационно-правовую форму контрагента; в ЕГРЮЛ проверить факт о государственной регистрации контрагента (возможно, эта компания является фиктивной); определить, предусмотрена ли на основании устава подобная деятельность; имеется ли лицензия на осуществление данного вида деятельности, если она лицензируемая; имеются ли все необходимые сертификаты, патенты, если они необходимы для сделки; поинтересоваться о величине уставного капитала организации и виде налоговой отчетности; исправно ли данная компания платит налоги в бюджет; проверить – не ограничены ли полномочия представителя (за-

¹² Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 25 мая 2010 г. № 15658/09. URL: www.arbitr.ru

¹³ Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 11 марта 2012 г. № А27-6616/2011. URL: www.arbitr.ru

конного, договорного) контрагента на заключение сделки. Большинство из указанных сведений о деловом партнере можно получить в Федеральной налоговой службе Российской Федерации (выписка из ЕГРЮЛ). В налоговой службе можно также запросить справку о наличии у контрагента задолженности по налогам, о привлечении его к ответственности за неуплату налогов.

Возвращаясь непосредственно к вопросу правового регулирования получения налоговой выгоды, следует, на наш взгляд, обратить внимание на следующие акты ненормативного регулирования: Приказ Федеральной налоговой службы от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333@ «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок», Письмо Федеральной налоговой службы от 24 декабря 2012 г. № СА-4-7/22020, Письмо Федеральной налоговой службы от 24 мая 2011 г. № СА-4-9/8250. Так, названный Приказ указывает на необходимость повышения эффективности проведения выездных налоговых проверок, в том числе выявление и пресечение нарушений законодательства о налогах и сборах, а также предупреждение налоговых правонарушений. В целях эффективного решения данных задач подготовлена Концепция системы планирования выездных налоговых проверок, предусматривающая новый подход к построению системы отбора налогоплательщиков для проведения проверок по критериям риска совершения налогового правонарушения¹⁴.

Согласно разработанному в Концепции алгоритму отбора налогоплательщиков, на первом этапе отбора проводится анализ финансово-экономических показателей их деятельности, а также показателей налоговой и (или) бухгалтерской отчетности, выявляются противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах. В случае выбора объекта проверки налоговый орган определяет целесообразность проведения выездных налоговых проверок контрагентов и аффилированных лиц проверяемого налогоплательщика. Приоритетными для включения в план выездных налоговых проверок являются те налогоплательщики, в отношении которых у налогового органа имеются сведения об их участии в схемах ухода от налогообложения или схемах минимизации налоговых обязательств.

Особый интерес представляют закрепленные в Концепции так называемые «общедоступные критерии самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков». Данные критерии используются как налогоплательщиками, так и налоговыми органами.

Приказ рекомендует налогоплательщикам систематически проводить самостоятельную оценку рисков по результатам своей финансово-хозяйственной деятельности, «данный анализ позволит своевременно оценить

¹⁴ Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок : приказ Федеральной налоговой службы от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333@ // Финансовая газета. 2007. 21 июня.

налоговые риски и уточнить свои налоговые обязательства»¹⁵. Налоговые органы в свою очередь используют эти критерии в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок. К наиболее значимым, на наш взгляд, критериям следует отнести: низкую величину налоговой нагрузки, если у данного налогоплательщика она ниже среднего уровня по хозяйствующим субъектам в конкретной отрасли или виде экономической деятельности; наличие убытков и их отражение в бухгалтерской или налоговой отчетности на протяжении нескольких налоговых периодов; факты отражения в налоговой отчетности значительных сумм налоговых вычетов за определенный период; непредставление налогоплательщиком пояснений на уведомление налогового органа о выявлении несоответствия показателей деятельности и (или) непредставление налоговому органу запрашиваемых документов и (или) наличие информации об их уничтожении, порче и т.п.; ведение финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском. Как указано в названном выше Приказе, при оценке критериев (показателей) налоговый орган в обязательном порядке анализирует возможность извлечения либо наличие необоснованной налоговой выгоды, в том числе по обстоятельствам, указанным в постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиками налоговой выгоды». Ссылка на данное постановление подтверждает важное значение арбитражной практики в налоговом правоприменении.

Указанные документы не являются нормативно-правовыми актами. Их применение в совокупности с арбитражной практикой несколько снижает пробелы правового регулирования в налоговых правоотношениях. В целях эффективного правового регулирования налоговых отношений представляется целесообразным научно осмыслить предложенные в этой статье поправки в НК РФ и соответственно законодательно их закрепить.

¹⁵ Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок.

**ИНСТИТУТ НАЛОГОВОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТИ
(ФИНАНСОВО-ПРАВОВАЯ ОЦЕНКА РАЗВИТИЯ
В РОССИЙСКОЙ ПРАВОПРИМЕНИТЕЛЬНОЙ ПРАКТИКЕ)**

**LEGAL INSTITUTE OF FISCAL RESPONSIBILITY
(FINANCIAL AND LEGAL ASSESSMENT OF DEVELOPMENT
IN RUSSIAN LAW ENFORCEMENT PRACTICE)**

Ю. Горош

кандидат юридических наук

М. Прокошин

кандидат юридических наук

Е. Черникова

доктор юридических наук, кандидат экономических наук

*Международный институт государственной службы и управления.
Российская академия народного хозяйства и государственной службы
при Президенте Российской Федерации*

Статья посвящена развитию российского налогового права, в частности институту налоговой ответственности. Раскрывается значение арбитражной практики в формировании института налоговой ответственности. Анализируются положения нормативных правовых актов, судебной-арбитражная практика и их правоприменение в Российской Федерации.

This paper is dedicated to the analysis of development of Russian tax legislation and in particular of the tax liability institute. The paper reveals the significance of commercial court practice in formation of the institute of tax liability by analyzing theoretical and practical aspects of liability. Analysis is made on the basis of the content of the regulatory legal acts, court decisions and their application in Russia.

Весь ход исторического развития государства свидетельствует, что налоги – неотъемлемая часть, орудие процесса государственного управления. Эффективная система аккумуляции и перераспределения налоговых доходов – важный элемент бюджетной системы государства и системы государственного управления в целом. Таким образом, налоги – категория системная, поскольку социальная система общества управляется другой системой – государством – с помощью налоговой и бюджетной системы. Поэтому государство прямо заинтересовано в наполнении бюджетной системы налогами. Вопрос применения налоговой ответственности не должен сократить число налогоплательщиков и налогооблагаемую базу. Современный этап социально-экономического развития предполагает развитие регулятивной, превентивной, восстановительной и воспитательной функций налоговой ответственности.

В связи с этим вопросы юридической ответственности, в частности ее правовой категории – финансовой, налоговой ответственности, – подлежат глубокому научному исследованию и законодательному закреплению.

Налоговая ответственность относится к сравнительно молодым видам юридической ответственности, порожденным изменением общественных отношений, развитием финансового законодательства. Самостоятельность этого вида ответственности, безусловно, взаимосвязана с самостоятельностью отрасли права и видом правонарушения. Налоговое право, как принято считать в финансово-правовой теории, является подотраслью финансового права. Самостоятельность налогового правонарушения также аксиоматична. Поэтому правомерно категорию «налоговая ответственность» рассматривать как самостоятельный вид финансовой ответственности.

В Российской Федерации налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое Налоговый кодекс Российской Федерации (далее – НК РФ)¹ устанавливает ответственность (ст. 106). Ответственность за совершение налоговых правонарушений несут организации и физические лица. Физические лица привлекаются к ответственности с 16 лет.

Привлечение организации к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает ее должностных лиц при наличии соответствующих оснований от административной, уголовной или иной ответственности, предусмотренной законами Российской Федерации (ст. 108 НК РФ). Руководитель предприятия отвечает за законность всех хозяйственных операций². Поэтому в большинстве случаев именно руководитель несет уголовную ответственность за уклонение от уплаты налогов. Значительно меньшую ответственность несет главный бухгалтер.

Лицо, привлекаемое к ответственности, не обязано доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения. Обязанность по доказыванию обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности лица в его совершении, возлагается на налоговые органы. Неустранимые сомнения в виновности лица, привлекаемого к ответственности, толкуются в пользу этого лица (ст. 108 НК РФ), кроме того, все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сборов), т.е. превалирует принцип добросовестности налогоплательщика (ст. 7 НК РФ).

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая : федер. закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2000. № 32. Ст. 3340.

² О бухгалтерском учете : федер. закон от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. 1996. № 48. Ст. 5369.

Данный принцип нашел широкое распространение в правоприменительной практике Российской Федерации также благодаря работе Конституционного Суда РФ (далее – КС РФ), который разрешает дела о соответствии нормативных правовых актов Конституции РФ³.

Конституционный Суд РФ указал, что в сфере налоговых отношений действует презумпция добросовестности налогоплательщиков, этот принцип Суд вывел из п. 3 ст. 7 НК РФ⁴. В последующих актах КС РФ развил понятия «добросовестность» и «недобросовестность» налогоплательщика и указал, что недобросовестным считается тот налогоплательщик, который с помощью инструментов, используемых в гражданско-правовых отношениях, создает схему незаконного обогащения за счет бюджетных средств⁵. В Определении от 8 июня 2004 г. № 226-О КС РФ обращает внимание на то, что в случае непоступления в бюджет соответствующих денежных средств для установления недобросовестности налогоплательщиков налоговые органы вправе в целях обеспечения баланса государственных и частных интересов осуществлять необходимую проверку и предъявлять в арбитражных судах требования, обеспечивающие поступления налогов в бюджет, включая иски о признании сделок недействительными и о взыскании в доход государства всего полученного по таким сделкам, как это предусмотрено п. 11 ст. 7 Закона РФ от 21 марта 1991 г. № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации».

Юрисдикция арбитражных судов Российской Федерации определяет осуществление ими правосудия в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности⁶. Арбитражные суды рассматривают в порядке административного судопроизводства возникающие из административных и иных публичных правоотношений экономические споры и иные дела, связанные с осуществлением организациями и гражданами предпринимательской и иной экономической деятельности: об оспаривании нормативных правовых актов в сфере налогообложения; об оспаривании затрагивающих права и законные интересы заявителя в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности ненормативных правовых актов, государственных органов и должностных лиц; об административных правонарушениях; о взыскании с организаций и граждан, осуществляющих предпринимательскую и иную экономическую деятельность, обязательных платежей, санкций⁷.

³ О Конституционном Суде Российской Федерации : федер. конституц. закон от 21 июля 1994 г. № 1-ФКЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. 1995. № 18. Ст. 1589.

⁴ Определение Конституционного Суда РФ от 25 июля 2001 г. № 138-О // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2001. № 32. Ст. 3410.

⁵ Определение Конституционного Суда РФ от 8 апреля 2004 г. № 168-О // Вестник Конституционного Суда Рос. Федерации. 2004. № 6.

⁶ Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации : федер. закон от 24 июля 2002. № 95-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2002. № 30. Ст. 3012.

⁷ Там же.

Структура арбитражных судов в России имеет свои особенности, она включает в себя Высший Арбитражный Суд РФ (далее – ВАС РФ), федеральные арбитражные суды округов, арбитражные апелляционные суды и арбитражные суды первой инстанции по субъектам РФ. Федеральный конституционный закон «Об арбитражных судах в Российской Федерации»⁸ установил следующее: Пленум ВАС РФ рассматривает материалы изучения и обобщения практики применения законов и иных нормативных правовых актов арбитражными судами и дает разъяснения по вопросам судебной практики (ст. 13). Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации рассматривает в порядке надзора дела по проверке вступивших в законную силу судебных актов арбитражных судов в Российской Федерации; рассматривает отдельные вопросы судебной практики и о результатах рассмотрения информирует арбитражные суды в Российской Федерации» (ст. 12). Федеральные арбитражные суды округов проверяют судебные решения арбитражных судов первой инстанции и арбитражных апелляционных судов (ст. 24). Правообразующую практику формирует ВАС РФ в своих постановлениях.

Так, ВАС РФ предложил использовать понятие «разумная деловая цель» как критерий для разрешения экономических споров⁹, указав, что «оценка добросовестности налогоплательщика предполагает оценку заключенных им сделок, их действительности, особенно в тех случаях, когда они не имеют разумной деловой цели. Принцип добросовестности в таком случае может использоваться правоприменителями в качестве критерия при разрешении налоговых споров»¹⁰. При этом ВАС РФ отметил, что аналогичная позиция и понятия уже выработаны КС РФ, и предложил ввести их в правоприменительную практику.

Дальнейшее развитие данная позиция получила в постановлении Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды»¹¹.

Согласно п. 1 данного документа прямо указано, что судебная практика разрешения налоговых споров исходит из презумпции добросовестности налогоплательщиков и иных участников правоотношений в сфере экономики. Под налоговой выгодой понимается уменьшение размера налоговой обязанности вследствие уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, налоговой льготы, применения более низкой налоговой ставки, а также получение права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета. Получение налоговой выгоды не может

⁸ Об арбитражных судах в Российской Федерации : федер. конституц. закон от 28 апреля 1995 г. № 1-ФКЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. 1995. № 18. Ст. 1589.

⁹ Решение Президиума ВАС РФ от 29 января 1997. № 131/96. URL: www.arbitr.ru

¹⁰ Письмо ВАС РФ от 11 ноября 2004 г. № С5-7/уз-1355. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

¹¹ Вестник Высшего Арбитражного Суда Рос. Федерации. 2006. № 12.

являться самостоятельной деловой целью. Установление судом наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели) в действиях налогоплательщика осуществляется с учетом оценки обстоятельств, свидетельствующих о его намерениях получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской или иной экономической деятельности.

Понятие «деловая цель» не закреплено законодательством Российской Федерации. Однако из положений судебной практики усматривается, что под деловой целью судами понимается достижение экономически выгодного результата от осуществления конкретных операций.

Выработанные ВАС РФ и КС РФ определения категорий «деловая цель» и «налоговая выгода» успешно используются в текущей правоприменительной практике, а также закрепляются в судебной практике.

Президиум ВАС РФ при рассмотрении конкретного дела пришел к выводу о необоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды, поскольку все сделки имели фиктивный характер. Об их фиктивности свидетельствовало обстоятельство, что все пять договоров между пятью поставщиками в цепочке были идентичны и заключены в один день, несмотря на то, что фактически все организации располагаются в разных регионах страны¹².

При этом факты совершения налогоплательщиками в финансовых документах технико-юридических ошибок суды оценивают самостоятельно и с доводами налоговых органов о совершенном правонарушении не соглашаются, приходя к выводу о недоказанности факта необоснованного получения налоговой выгоды налогоплательщиком¹³.

Высший Арбитражный Суд РФ в качестве основных критериев оценки добросовестности поведения налогоплательщика выдвигает следующие положения: во-первых, налогоплательщик должен действовать с должной осмотрительностью и осторожностью в отношениях с контрагентами; во-вторых, налогоплательщику не должно быть известно о нарушениях, допущенных контрагентом. В случаях признания налогоплательщика и контрагента взаимозависимыми лицами налоговому органу необходимо доказать, что налогоплательщику заведомо было известно о недобросовестности его контрагентов.

В арбитражной судебной практике выработан также ряд позиций относительно понятия «должная осмотрительность и осторожность», а также характеристики лиц, которые могут быть признаны взаимозависимыми.

Следует отметить, что налоговое законодательство не содержит понятия «должная осмотрительность и осторожность», поэтому для его осмысления вновь приходится обратиться к терминологии гражданского права. Последнее позволительно на основании ст. 11 НК РФ, содержа-

¹² Постановление Президиума ВАС РФ от 23 января 2007 г. № 8300/06. URL: www.arbitr.ru

¹³ Постановление ФАС Уральского округа от 24 января 2007 г. № Ф09-12089/07-С2. URL: www.arbitr.ru

щей важное правило, согласно которому: «Институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в Налоговом кодексе, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено Налоговым кодексом». Исходя из норм ч. 1 ст. 401 ГК РФ невиновным признается лицо, если при той степени заботливости и осмотрительности, какая от него требовалась по характеру обязательства и условиям оборота, оно приняло все меры для надлежащего исполнения обязательства¹⁴. Определение действий достаточными для признания лица предусмотрительным и заботливым осуществляется судами исходя из оценки конкретных обстоятельств по делу с использованием данной гражданско-правовой нормы. Поэтому налогоплательщик может заявить, что им проявлены должные заботливость и осмотрительность в отношениях с контрагентами только тогда, когда докажет, что использовал все возможности для выявления обстоятельств, касающихся добросовестности его контрагентов, какие использовал бы любой другой налогоплательщик в отношениях с этими же контрагентами. Таким образом, возникает коллизия применения гражданско-правового определения понятия в публично-правовом отношении.

Суды неоднократно указывали на то, что предпринимательская деятельность осуществляется на свой риск в соответствии со ст. 2 ГК РФ, поэтому при вступлении в гражданские правоотношения субъекты должны проявлять разумную осмотрительность при выборе контрагентов. Следуя правовой логике развития правоотношения, возникает вопрос, не изменяется ли данная позиция при возникновении спора в публично-правовом отношении.

Например, выяснение вопроса о собственнике товара при заключении гражданско-правовой сделки на отчуждение этого товара относится к проявлению достаточной осмотрительности. Неблагоприятные последствия недостаточной осмотрительности ложатся на лицо, заключившее сделку, и не должны приводить к необоснованным выплатам из федерального бюджета¹⁵. В судебной практике встречаются дела, когда налогоплательщикам отказывали в вычете по НДС из-за того, что он не проявил должной осмотрительности в выборе контрагентов и не выяснил полномочий лиц, выступающих от их имени¹⁶.

Ликвидация контрагента на момент заключения сделок также свидетельствует о неосмотрительности налогоплательщика при ведении деятельности, поскольку, проявив необходимую степень заботливости при выборе партнера и выяснив его действующий статус, налогоплательщик

¹⁴ Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть первая : федер. закон от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. 1994. № 32. Ст. 3301.

¹⁵ Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 14 февраля 2006 г. № Ф08-188/06-109А. URL: www.arbitr.ru

¹⁶ Постановление ФАС Уральского округа от 22 августа 2006 г. № Ф09-7148/06-С2. URL: www.arbitr.ru

смог бы избежать негативных последствий в виде отказа в возмещении НДС¹⁷. Понятие «должная осмотрительность и осторожность» выработано гражданским правом, и его применение носит явно субъективный характер. Поэтому вопрос, являлись ли действия налогоплательщика осмотрительными при разрешении налоговых споров, оценочный, и его решает суд. Такое положение, к сожалению, не способствует стабильности гражданского оборота и экономической системы в целом, а также формированию устойчивой прогнозируемой судебной практики.

Обращает также внимание вопрос о наличии признаков взаимозависимости налогоплательщика и его контрагентов, поскольку может послужить основанием для признания их действий согласованными и направленными на уклонение от уплаты налогов.

Перечень данных признаков установлен ст. 20 НК РФ. Взаимозависимыми лицами для целей налогообложения признаются физические лица и (или) организации, отношения между которыми могут оказывать влияние на условия или экономические результаты их деятельности или деятельности представляемых ими лиц, а именно:

1) одна организация непосредственно и (или) косвенно участвует в другой организации, и суммарная доля такого участия составляет более 20 процентов;

2) одно физическое лицо подчиняется другому физическому лицу по должностному положению;

3) лица состоят в соответствии с семейным законодательством Российской Федерации в родственных отношениях.

Так, ФАС Поволжского округа установил, что учредителями организаций являются одни и те же лица с долей участия одной организации в других более 25 процентов, организации зарегистрированы по одному адресу, главным бухгалтером всех организаций является одно и то же лицо, должностными лицами данных организаций в разные периоды были одни и те же лица. При таких обстоятельствах суд в соответствии со ст. 20 НК РФ признал данные организации взаимозависимыми лицами для целей налогообложения, отношения между которыми оказали влияние на экономические результаты деятельности заявителя, и привлек организацию к налоговой ответственности¹⁸.

Кроме того, перечень оснований взаимозависимости не является закрытым, и согласно положениям ст. 20 НК РФ суд может признать лица взаимозависимыми по иным основаниям, если отношения между этими лицами могут повлиять на результаты сделок по реализации товаров (работ, услуг).

Например, в постановлении Президиума ВАС РФ от 3 августа 2004 г. № 2870/04 суд признал лица взаимозависимыми на тех основаниях, что одно лицо фактически осуществляло расходы по хранению товара за дру-

¹⁷ Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 15 августа 2006 г. № Ф08-3559/06-1540А. URL: www.arbitr.ru

¹⁸ Постановление ФАС Поволжского округа от 20 апреля 2004 г. № А65-15539/03-СА1-37. URL: www.arbitr.ru

гое лицо, оплачивало таможенные платежи, вело за него отчетность, а обе эти организации располагались по одному адресу¹⁹.

Ответственность налогоплательщика предусматривается за такие деяния, которые совершаются умышленно и направлены непосредственно на избежание уплаты законно установленного налога в нарушение правил, закрепленных в законодательстве о налогах и сборах.

Не менее важной представляется проблема квалификации ситуации, когда формальное соблюдение закона налогоплательщиком, т.е. совершение им действий, не запрещенных законодательством, в том числе с использованием гражданско-правовых средств, приводит к ущербу фискальных интересов государства и муниципальных образований.

В результате такая законодательная неопределенность в части использования гражданско-правовой терминологии в налоговых спорах и отношениях расширяет границы злоупотреблений как со стороны налогоплательщиков, так и налоговых органов, позволяя первым уходить от ответственности, а вторым «чинить произвол» в части ее применения.

По нашему мнению, в целях эффективного налогово-правового регулирования, повышения стимулирующей функции налоговой ответственности четкому самостоятельному законодательному закреплению подлежат инструменты, понятия и категории налогового права. Реализация в налоговом законодательстве такого порядка во многом позволит обеспечить стабильность имущественных отношений, предсказуемость действий участников налоговых правоотношений.

Для подготовки соответствующих законодательных положений необходимо использование практики, накопленной арбитражными судами, а также оценка и осмысление зарубежного опыта.

Успешное решение поставленной задачи будет способствовать реализации принципа всеобщности и равенства налогообложения.

¹⁹ Решение Президиума ВАС РФ от 3 августа 2004 г. № 2870/04. URL: www.arbitr.ru

**ДЕЙСТВИЕ НАЛОГОВОГО ЗАКОНА ВО ВРЕМЕНИ
И КАДАСТРОВАЯ ОЦЕНКА ЗЕМЛИ**

TAX LAW ACTION IN TIME AND LAND CADASTRAL ASSESSMENT

А. Костюков

доктор юридических наук, профессор

Омский государственный университет имени Ф. М. Достоевского

Раскрываются основы регулирования действия налоговых норм во времени, дается классификация законов по характеру их вступления в законную силу. Анализируется судебная практика, связанная с применением норм о действии налогового закона во времени и кадастровой оценкой земли.

The paper reveals basics of regulation of tax law' action in time, classification of laws, that depends on a taking effect system. Analyzes judicial practice that connected with using norms of taking effect of tax laws and cadastral assessment.

Теория и история вопроса

Категория действия закона во времени является одной из фундаментальных в общеправовой теории, поскольку позволяет «охарактеризовать субстанцию права, вскрыть его деятельную природу, нерасторжимую связь с интересами и приоритетами социального субъекта»¹.

Регламентация действия закона является необходимым условием обеспечения верховенства права и эффективного функционирования государства.

Особое значение категория действия закона (и в первую очередь действия закона во времени) приобретает в теории налогового права, что обусловлено правовой природой налога как установленного законом ограничения права собственности лица на принадлежащие ему денежные средства.

Правила действия российского налогового законодательства во времени первоначально формировались на уровне практики Конституционного Суда Российской Федерации и впервые были систематизированы в ст. 5 Налогового кодекса Российской Федерации, вступившего в силу с 1 января 1999 г. Причем в первоначальной редакции эти правила не отличались достаточной четкостью и логичностью. Например, ст. 5 не требовала, чтобы между опубликованием закона, устанавливающего и вводящего новые налоги, и вступлением его в силу прошло не менее месяца. Также в первоначальной редакции статья не распространяла свое действие на нормативные акты о налогах и сборах, не относящиеся к

¹ Гойман В. И. Действие права (методологический анализ). М., 1992. С. 176.

законодательству, что существенно ограничивало права налогоплательщиков на своевременное информирование об исчерпывающих условиях налогообложения. Описанные дефекты обусловили необходимость неоднократных изменений норм ст. 5 НК РФ. На сегодняшний день правила о действии во времени распространяются на нормативные акты о налогах и сборах любого уровня; запрещается вступление в силу ранее одного месяца с момента их официального опубликования и ранее первого числа очередного налогового периода любых актов о налогах, ухудшающих положение участников налоговых отношений; последние также ни при каких обстоятельствах не могут иметь обратной силы.

В результате закрепленные в настоящее время в ст. 5 НК РФ правила действия во времени норм российского налогового законодательства в гораздо большей степени гарантируют стабильность правового положения налогоплательщика, нежели аналогичные правила, установленные в законодательстве развитых зарубежных государств.

Хотя основы регулирования в данной сфере являются общими практически для всех развитых стран, в некоторых государствах существуют важные исключения. Например, установленный Конституцией США запрет на принятие законов, имеющих обратную силу, в отношении налоговых законов фактически не действует. Верховный Суд США еще в 1798 г. посчитал данный принцип не распространяющимся на иные отрасли, кроме уголовного права. На протяжении уже нескольких веков Верховный Суд США признает за законодателем право придавать налоговым законам обратную силу вплоть до года, обосновывая это наличием у налогоплательщика возможности предвидеть последствия принятия соответствующего законопроекта в силу его публичного обсуждения (см. дела *Calder v. Bull*, 3 U.S. 386 (1798); *Stockdale v. Insurance Companies*, 323, 331, 332 (1874); *Cooper v. United States*, 280 U.S. 409, 411 (1930); *Milliken v. United States*, 283 U.S. 15, 21 (1931); *United States v. Darusmont*, 449 U.S. 292 (1981); *United States v. Carlton*, 512 U.S. 26 (1994)). Следует отметить, что такая позиция суда вызывает широкую критику американских юристов².

В ФРГ запрет обратной силы закона логично следует из предусмотренного ст. 20 абз. 3, ст. 28 абз. 1 Основного закона ФРГ принципа правового государства. Вместе с тем Федеральный Конституционный Суд ФРГ пришел к выводу о возможности придания налоговому закону обратной силы в следующих случаях: «во-первых, если гражданин в момент наступления обратной силы закона обязан был принимать в расчет распоряжения органов исполнительной власти; во-вторых, если действующее законодательство содержит нечеткие запутанные формулировки; в-третьих, если правовое предписание будет признано недействительным и заменено нормой закона, не вызывающей возражений; в-четвертых, если

² См.: *Кикабидзе Н. Р.* Общие принципы налогообложения и сборов в России и США в сфере основ конституционного строя (сравнительно-правовой анализ) // Финансовое право. 2006. № 12.

цели обеспечения общественного блага, которые выше требований правовой безопасности и сохранения доверия к правовой системе, оправдывают обратную силу; в-пятых, если возникающее в результате обратной силы закона обременение совсем незначительно»³. Более того, Федеральный Конституционный Суд Германии вовсе не считает имеющим обратную силу закон, который вступает в силу хотя и после начала налогового периода, но до его окончания.

Тенденцией для многих зарубежных стран является установление более длительных сроков для вступления налогового закона в силу с момента его обнародования в сравнении с обычными законами. Причем, во многих государствах этот срок более продолжителен, нежели в России. Например, в Литве он составляет шесть месяцев⁴, в Узбекистане – три⁵, в Казахстане – два⁶.

Порядок действия российского налогового законодательства во времени целесообразно рассматривать в контексте теории юридических конструкций, одну из которых по своей внутренней форме он и представляет.

Юридическая конструкция, будучи одним из важнейших правил юридической техники, возникает в результате типизации правового регулирования в определенной сфере и является своего рода моделью, обеспечивающей соответствие правовых предписаний сущности регулируемых отношений и закрепленной в законодательстве⁷. Любая юридическая конструкция обусловлена лежащим в ее основе явлением, отдельными нормами права и видением требуемого регулятивного результата⁸. Отработанность юридических конструкций, учет типовых схем и моделей, данных науки и практики, формальной логики при их построении, являются показателем совершенства, своеобразия и системности отраслевого законодательства⁹. Налоговое законодательство не является исключением¹⁰. Конструкция действия норм права в целом является первоосновой

³ Егорова М. О. Принципы налогового права ФРГ // Финансовое право зарубежных стран : исследования, рефераты, законодательные акты / гл. ред. А. Н. Козырин. М., 2005. С. 92–93.

⁴ См.: О налоговом администрировании : закон Литовской Республики от 13 апреля 2004 г. № IX-2112. URL: http://www3.lrs.lt/pls/inter2/dokpaieska.showdoc_l?p_id=391646

⁵ См.: Налоговый кодекс Республики Узбекистан (Общая часть). URL: <http://www.kodeks.uz/nalogkod1>

⁶ Кодекс Республики Казахстан о налогах и других обязательных платежах (Налоговый кодекс). URL: http://www.keden.kz/ru/tax_code.php

⁷ См.: Тарасов Н. Н. Методологические проблемы юридической науки. Екатеринбург, 2000. С. 245.

⁸ См.: Иеринг Р. фон. Юридическая техника / сост. А. В. Поляков. М., 2008. С. 67 ; Пономарев Д. Е. Генезис и сущность юридической конструкции : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Екатеринбург, 2005. С. 8.

⁹ См.: Алексеев С. С. Право. Азбука. Теория. Философия. Опыт комплексного исследования. М., 1998.

¹⁰ См.: Винницкий Д. В. Юридическая конструкция элементов налогообложения в российском налоговом праве // Государство и право. 2004. № 9. С. 55.

конструкции действия налогового законодательства во времени как более частного явления. Потому задачи, решаемые последней, производны от целей, стоящих перед первой конструкцией, – целей обеспечения стабильности и предсказуемости правового статуса участников правоотношений.

Юридическую конструкцию действия налогового законодательства во времени с учетом изложенного можно определить как систему законодательно закреплённых и реализующихся в правоотношениях элементов его модели, четко определяющей, каким образом акты, содержащие налоговые нормы, приобретают и реализуют юридическую силу, с целью обеспечения стабильности и предсказуемости правового положения участников налоговых отношений.

Рассмотрение действия налогового законодательства во времени как одной из юридических конструкций (в силу свойств последних) позволяет использовать особую методологию познания исследуемого явления – анализ его структурных частей (элементов конструкции)¹¹. Подобный анализ представляется необходимым, поскольку целостность всей конструкции обеспечивается взаимосвязанным сочетанием каждого из ее элементов с присущим им собственным функциональным предназначением¹².

Правовое регулирование действия закона в целом включает в себя комплекс правил, определяющих «время вступления в силу принятого закона, механизм введения его в действие, пределы действия закона во времени и пространстве, органы, способы и средства его исполнения, перечень законов и других правовых актов, подлежащих отмене или изменению в связи с принятием нового закона»¹³.

Таким образом, обязательными элементами конструкции действия норм налогового законодательства во времени являются: законы и иные нормативные правовые акты о налогах и сборах; момент их вступления в силу; тип их действия. Рассмотрим содержание каждого из элементов.

1. Законы и иные нормативные правовые акты о налогах и сборах. Установленные в НК РФ правила действия во времени в силу прямого указания п. 1, 5 ст. 5 распространяются на акты законодательства о налогах и сборах; нормативные правовые акты федеральных органов исполнительной власти, органов исполнительной власти субъектов РФ, органов местного самоуправления.

Конструкция действия налогового законодательства во времени описывает также следующие категории актов, в отношении которых установлены специфические условия вступления в силу и типа их действия:

¹¹ См.: Черданцев А. Ф. Юридические конструкции, их роль в науке и практике // Правоведение. 1972. № 3. С. 12–19; Чевычелов В. В. К вопросу о понятии юридической конструкции // Государственная власть и местное самоуправление. 2005. № 11.

¹² См.: Кучеров И. И. К вопросу о юридических конструкциях налогов и сборов // Финансовое право. 2010. № 1. С. 22–27.

¹³ Бондаренко Т. А. Действие актов законодательства о налогах и сборах во времени, в пространстве и по кругу лиц : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2007. С. 3.

а) федеральные законы, вносящие изменения в НК РФ в части установления новых налогов и (или) сборов, а также акты законодательства о налогах и сборах субъектов РФ и нормативные правовые акты представительных органов муниципальных образований, вводящие налоги – они вступают в силу не ранее 1 января года, следующего за годом их принятия, но не ранее одного месяца со дня их официального опубликования;

б) законы и иные нормативные акты о налогах и сборах, ухудшающие положение налогоплательщиков или плательщиков сборов, а также иных участников налоговых отношений (например, устанавливающие новые налоги и (или) сборы, повышающие налоговые ставки, размеры сборов, устанавливающие или отягчающие ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах, устанавливающие новые обязанности участников налоговых отношений) – они не могут иметь обратной силы;

в) законы и иные нормативные акты о налогах и сборах, устраняющие или смягчающие ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах либо устанавливающие дополнительные гарантии защиты прав налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей – они имеют обратную силу в обязательном порядке и могут вступать в силу с момента официального опубликования;

г) акты законодательства о налогах и сборах, улучшающие положение налогоплательщиков, налоговых агентов, плательщиков сборов, их представителей (например, отменяющие налоги и (или) сборы, снижающие размеры ставок налогов (сборов), устраняющие обязанности указанных лиц, – они могут иметь обратную силу, если прямо предусматривают это, а также могут вступать в силу с момента официального опубликования;

д) нормативные акты об обязательных платежах, схожих по своей природе с налоговыми, а также нормативные акты иной отраслевой принадлежности в той части, в какой они влияют на содержание налоговой обязанности.

II. Момент вступления в силу законов и иных нормативных правовых актов о налогах и сборах. Конструкция ст. 5 НК РФ увязывает момент вступления в силу закона или нормативного акта о налогах и сбора с видом последнего. Особенностью ст. 5 НК РФ является установление более длительного срока вступления в силу актов о налогах по сравнению с иными отраслевыми нормативными актами. Это обусловлено спецификой налогово-правового регулирования: сложностью формулировок правовых норм; разницей во времени между моментами возникновения объекта налогообложения и исчисления суммы налога; длительностью формирования налогового обязательства. Изменение правил налогообложения до истечения разумного срока с момента его обнародования, а тем более не в начале налогового периода, фактически придавало бы корректировкам обратную силу, что не соответствовало бы конституционному принципу стабильности условий хозяйствования.

Данный принцип обоснованно сформулирован Конституционным Судом РФ путем истолкования норм ст. 8 (ч. 1) и 34 (ч. 1) Конституции РФ в постановлении от 30 января 2001 г. № 2-П¹⁴. «Применительно к актам органов государственной власти о налогах и сборах требование законно установленного налога и сбора (статья 57 Конституции Российской Федерации) относится и к порядку введения таких актов в действие; указанное конституционное положение требует от законодателя определять разумный срок, по истечении которого возникает обязанность каждого платить налоги и сборы, с тем чтобы не нарушался конституционно-правовой режим стабильных условий хозяйствования»¹⁵.

С учетом дифференцированного момента вступления в силу можно выделить следующие виды актов.

1. Не ранее чем по истечении одного месяца со дня официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу – общий срок для вступления в силу законов и иных нормативных актов о налогах (п. 1 ст. 5 НК РФ). Он применяется, если ст. 5 НК РФ не установлено иное.

Требование официального опубликования прямо основано на положениях п. 3 ст. 15 Конституции РФ и означает не только включение полного текста акта в официальное издание, но и фактическое его доведение до всеобщего сведения. Потому Конституционный Суд РФ разъяснил, что «день, которым датирован выпуск “Собрания законодательства Российской Федерации” с текстом акта, не может считаться днем его обнародования. Указанная дата, как свидетельствуют выходные данные, совпадает с датой подписания издания в печать, и, следовательно, с этого момента еще реально не обеспечивается получение информации о содержании закона его адресатами»¹⁶. Потому, по справедливому мнению Конституционного Суда РФ, датой обнародования является дата опубликования в «Российской газете», доступной до всеобщего сведения непосредственно в день, которым датирован ее номер.

Исходя из формулировки п. 1 ст. 5 НК РФ, акт о налогах может вступать в силу по частям в зависимости от характера отношений, являющихся предметом регулирования. Такая ситуация может возникнуть, если актом устанавливаются правила обложения несколькими налогами с различной продолжительностью налоговых периодов, либо правила обложения одним налогом, для которого в силу его специфики установлено несколько налоговых периодов.

¹⁴ См.: *Зорькин В.* Конституционно-правовые аспекты налогового права в России и практика Конституционного Суда // Сравнительное конституционное обозрение. 2006. № 3 ; *Козырин А. Н.* Принципы законотворчества в сфере публичных финансов (на примере актов законодательства о налогах и сборах) // Финансовое право. 2008. № 2.

¹⁵ Постановление Конституционного Суда РФ от 19 июня 2003 г. № 11-П // Вестник Конституционного Суда РФ. 2003. № 4.

¹⁶ Постановление Конституционного Суда РФ от 24 октября 1996 г. № 17-П // Вестник Конституционного Суда РФ. 1996. № 5.

Использование законодателем союза «и» в формулировке «не ранее чем по истечении одного месяца со дня официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу» может означать лишь то, что акт вступает в силу с 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу, *наступающего после окончания месячного срока со дня официального опубликования данного акта*. Например, акт, опубликованный 25 декабря 2007 г., по правилам п. 1 ст. 5 НК РФ вступит в силу не 25 января 2008 г., а в первый день налогового периода, следующего за 25 января 2008 г. Если налоговый период по соответствующему налогу составляет календарный год, то день вступления в силу описанного акта – 1 января 2009 г. Потому следует признать обоснованным аналогичное истолкование п. 1 ст. 5 НК РФ, приведенное в п. 3 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 28 февраля 2001 г. № 5¹⁷.

2. Более жесткие условия вступления в силу установлены для актов, устанавливающих и (или) вводящих налоги – не ранее 1 января года, следующего за годом их принятия, но не ранее одного месяца со дня их официального опубликования.

3. Вступление в силу нормативных актов о сборах ограничено лишь одним месяцем с даты их официального опубликования, что обусловлено правовой природой сбора.

4. Вступать в силу с момента официального опубликования, если прямо это предусматривают, могут акты законодательства о налогах и сборах, улучшающие положение налогоплательщиков, налоговых агентов, плательщиков сборов, их представителей, устраняющие или смягчающие ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах либо устанавливающие дополнительные гарантии защиты прав указанных выше лиц.

III. Тип действия законов и иных нормативных правовых актов о налогах и сборах. В общей теории права выделяются три типа действия закона во времени: немедленное, обратное (ретроактивное), ультраактивное.

Конструкция действия во времени нормативных актов о налогах и сборах для большинства актов предусматривает немедленное действие: когда новые правила применяются к правоотношениям и (или) юридическим фактам, возникшим после вступления новелл в силу¹⁸.

Возможность ретроактивного действия актов ст. 5 НК РФ увязывает с влиянием их содержания на правовое положение участников налоговых отношений. Ретроактивно действуют: в обязательном порядке – акты, устраняющие или смягчающие ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах либо устанавливающие дополнительные

¹⁷ См.: Постановление Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. № 5 // Вестник ВАС РФ. 2001. № 7.

¹⁸ См.: Андреева М. В. Действие налогового законодательства во времени : учеб. пособие / под ред. С. Г. Пепеляева. М., 2006.

гарантии защиты прав налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей; в прямо предусмотренных в них случаях – акты, улучшающие положение налогоплательщиков, налоговых агентов, плательщиков сборов, их представителей.

Не могут действовать ретроактивно ни при каких обстоятельствах в силу прямого запрета ст. 57 Конституции РФ акты, ухудшающие положение налогоплательщиков или плательщиков сборов, а также иных участников налоговых отношений. В соответствии с правовой позицией Конституционного Суда РФ придание акту о налогах недопустимой обратной силы проявляется не только при прямом указании на это в принимаемом акте, но и при вступлении такого акта в силу не с начала очередного налогового периода по соответствующему налогу¹⁹. Причем, как прямо отметил Конституционный Суд, запрет придания акту подобным способом обратной силы распространяется и на акты субъектов РФ о налогах, «вводные законы», акты официального или иного толкования либо правоприменительную практику²⁰. Таким образом, Конституционный Суд РФ обоснованно исходит из того, что конституционный запрет придавать закону обратную силу не может быть обойден при помощи каких-либо технических и тому подобных уловок. Этот запрет не может быть нарушен ни при каких обстоятельствах. Конституция РФ не допускает отказа от этого правила, в том числе в условиях чрезвычайного положения и т.п.²¹ Принцип недопустимости придания обратной силы актам налогового законодательства, ухудшающим правовое положение налогоплательщиков, применен и в определениях Конституционного Суда РФ от 10 апреля 2002 г. № 83-О, от 10 ноября 2002 г. № 321-О, от 10 ноября 2002 г. № 322-О.

Ультраактивность введена в конструкцию действия актов о налогах и сборах во времени не законодателем, а Конституционным Судом РФ в результате истолкования ряда норм Основного закона. Конституционный Суд РФ неоднократно подчеркивал, что изменения налогово-правовых норм, ухудшающие положение налогоплательщика, не могут распространяться на ранее возникшие длящиеся налоговые отношения (т.е. не могут применяться даже к вновь возникающим правам и обязанностям). Это обусловлено конституционными целями сохранения правового режима стабильных условий хозяйствования, поддержания доверия участников хозяйственной деятельности к закону и действиям государства в сфере налоговых отношений, соблюдения принципов справедливости и разумной стабильности правового регулирования, а также недопусти-

¹⁹ См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 8 октября 1997 г. № 13-П // Вестник Конституционного Суда РФ. 1997. № 5.

²⁰ См.: Пункты 6, 7 постановления Конституционного Суда РФ от 8 октября 1997 г. № 13-П ; Постановление Конституционного Суда РФ от 24 октября 1996 г. № 17-П.

²¹ См.: Бондренко Т. А. Пределы действия вступивших в силу актов налогового законодательства во времени // Налоги. 2006. № 2.

мости внесения произвольных изменений в действующую систему норм (постановление Конституционного Суда РФ от 19 июня 2003 г. № 11-П, определения от 1 июля 1999 г. № 111-О, от 9 апреля 2001 г. № 82-О, от 7 февраля 2002 г. № 37-О, от 8 июня 2004 г. № 229-О)²².

Практика арбитражных судов в Омской области по применению норм о действии налогового закона во времени

До начала 2009 г. Арбитражный суд Омской области и Восьмой арбитражный апелляционный суд непосредственно применяли положения ст. 5 НК РФ, в том числе и с учетом их конституционно-правового толкования. Принимая во внимание положения данной статьи, арбитражные суды приходили, например, к выводу о неприменении изменившихся правил по налогу на имущество организаций к длящимся налоговым отношениям²³, о более позднем вступлении в силу изменений в правила исчисления единого социального налога²⁴.

Кардинальным образом практика арбитражных судов в Омской области (первоначально – Восьмого арбитражного апелляционного суда, а впоследствии – и Арбитражного суда Омской области) изменилась при оценке действия во времени постановления Правительства Омской области от 9 декабря 2007 г. № 174-п. Данным постановлением утверждены результаты государственной кадастровой оценки земель на территории г. Омска. Постановление было официально опубликовано 25 декабря 2007 г. в газете «Омский вестник», официальном печатном издании правительства области.

Результаты государственной кадастровой оценки, исходя из ст. 390 НК РФ, составляют один их элементов обложения земельным налогом – налоговую базу. С учетом правил, установленных п. 1 ст. 5 НК РФ, данное постановление в той части, в которой оно порождает правовые последствия для плательщиков земельного налога, вступает в силу с 1 января 2009 г. (не ранее одного месяца с даты официального опубликования и не ранее первого числа очередного (годового) налогового периода по земельному налогу, следующего за этой датой).

Несмотря на это обстоятельство, Восьмой арбитражный апелляционный суд, а в настоящее время и Арбитражный суд Омской области, не применяют положения ст. 5 НК РФ к постановлению № 174-п, указывая, что оно распространяется на правоотношения по уплате земельного налога за 2008 г. В обоснование этой позиции в различных судебных актах выдвигались следующие аргументы, которые не учитывают ни требова-

А. Костюков. Действие налогового закона во времени...

²² См.: Зорькин В. Указ. соч.

²³ См., например: Решение Арбитражного суда Омской области от 26 декабря 2006 г. по делу № А46-18613/2006 ; Решение Арбитражного суда Омской области от 7 декабря 2006 г. по делу № А46-11560/2006 ; Решение Арбитражного суда Омской области от 8 ноября 2006 г. по делу № А46-10135/2006.

²⁴ См., например: Решение Арбитражного суда Омской области от 12 мая 2005 г. по делу № 25-1528/04 ; Решение Арбитражного суда Омской области от 19 января 2005 г. по делу № 23-300/04.

ний законодательной конструкции действия актов о налогах во времени, ни ее конституционно-правового наполнения.

1. Восьмой арбитражный апелляционный суд неоднократно указывал, что *постановление № 174-п регулирует земельные, а не налоговые отношения, потому правила ст. 5 НК РФ к вступлению его в силу применены быть не могут*. Как пояснял суд, «то обстоятельство, что утвержденная постановлением кадастровая стоимость земель используется налогоплательщиками и налоговыми органами в целях исчисления земельного налога, само по себе не свидетельствует о том, что постановление № 174-п является правовым нормативным актом о налогах и сборах»²⁵. Впоследствии данную позицию поддержал и Арбитражный суд Омской области²⁶. Абсурдность подобной аргументации подчеркивается прямым указанием ст. 390 НК РФ на то, что кадастровая стоимость земель является одним из основных элементов земельного налога – его налоговой базой. Иначе говоря, актом, формально отнесенным к земельному законодательству, на налогоплательщика возлагается обязанность, равная по сущности и степени обременения обязанности, устанавливаемой актом законодательства о налогах и сборах. При этом суд отказывает в распространении на такой акт конституционно обусловленных гарантий прав налогоплательщика, зафиксированных в ст. 5 НК РФ. Очевидно, что данный подход судов противоречит ст. 57, 8 (ч. 1), 34 (ч. 1) Конституции РФ, из содержания которых следует особый порядок вступления в силу всех нормативных правовых актов, которыми на граждан и их объединения возлагается обязанность платить соответствующие налоги и сборы. Обоснованность последнего вывода и неправильность описанного выше подхода арбитражных судов прямо подтвердил Конституционный Суд РФ, указав в определении от 3 февраля 2010 г. № 165-О-О, что «нормативные правовые акты органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации об утверждении кадастровой стоимости земельных участков в той части, в какой они во взаимосвязи с нормами статей 390 и пункта 1 статьи 391 Налогового кодекса Российской Федерации порождают правовые последствия для граждан и их объединений как налогоплательщиков, действуют во времени в том порядке, какой определен федеральным законодателем для вступления в силу актов законодательства о налогах и сборах в Налоговом кодексе Российской Федерации».

2. Следующий аргумент Арбитражного суда Омской области и Восьмого арбитражного апелляционного суда в поддержку неприменения к постановлению № 174-п правил ст. 5 НК РФ не менее антиконститу-

²⁵ См., например: Постановление Восьмого арбитражного апелляционного суда от 15 июня 2009 г. по делу № А46-1321/2009 ; Постановление Восьмого арбитражного апелляционного суда от 13 марта 2009 г. по делу № А46-19775/2008 ; Постановление Восьмого арбитражного апелляционного суда от 11 марта 2009 г. по делу № А46-23059/2008.

²⁶ См., например: Решение Арбитражного суда Омской области от 17 декабря 2009 г. по делу № А46-21425/2009 ; Решение Арбитражного суда Омской области от 22 декабря 2009 г. по делу № А46-15248/2009.

ционен. В постановлении от 12 июля 2010 г. по делу № А46-2622/2010 (спор о признании недействительным решения налогового органа, начислившего земельный налог за 2008 г., исходя из положений постановления № 174-п) Восьмой арбитражный апелляционный суд отклонил доводы налогоплательщика о невступлении постановления № 174-п в силу с 1 января 2008 г. В обоснование суд указал, что, поскольку ни само постановление № 174-п, ни действия государственных органов по внесению в кадастр недвижимости утвержденной постановлением № 174-п кадастровой стоимости не оспорены, налогоплательщик не вправе ссылаться на п. 1 ст. 5 НК РФ и определение Конституционного Суда РФ от 3 февраля 2010 г. № 165-О-О. Впоследствии данную позицию поддержал и Арбитражный суд Омской области, дополнительно указав, что «положения п. 1 ст. 5 НК РФ не препятствовали налогоплательщику – организации определить налоговую базу и исчислить земельный налог за 2008 год самостоятельно в соответствии с главой 31 Кодекса на основе экономических показателей, содержащихся в Постановлении № 174-п»²⁷ (т.е., по мнению суда, ст. 5 НК РФ не препятствовала тому, чтобы эту статью не применять).

3. Еще один аргумент Восьмого арбитражного апелляционного суда, напрямую расходящийся с буквой и духом ст. 5 НК РФ, заключается в том, что буквальное истолкование данной статьи («по истечении месяца со дня его официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного налогового периода») якобы показывает, что постановление № 174-п вступило в силу с 26 января 2008 г.²⁸ Подобное «истолкование» прямо противоречит толкованию ст. 5 Высшим Арбитражным Судом РФ, которое изложено в п. 3 Постановления Пленума ВАС РФ № 5 и из которого с очевидностью следует вступление постановления № 174-п в силу с 1 января 2009 г. Постановления Пленума ВАС РФ обязательны для арбитражных судов в силу нормы ч. 2 ст. 13 Федерального закона от 28 апреля 1995 г. № 1-ФКЗ «Об арбитражных судах в РФ». Причем Конституционный Суд РФ уже указывал, что срок, определенный ст. 5 НК РФ, является тем самым «разумным сроком» для вступления в силу актов о налогах, который основан на положениях Основного закона. Конституционность формирования в постановлении Пленума ВАС РФ практики применения законодательства подтверждена постановлением Конституционного Суда РФ от 21 января 2010 г. № 1-П.

Более того, Восьмой арбитражный апелляционный суд посчитал, что применение постановления № 174-п к периоду 2008 г. якобы не ухудшает положение налогоплательщика, а потому соответствует позиции, изложенной в определении Конституционного Суда РФ от 8 апреля 2003 г. № 159-О.

²⁷ См.: Решение Арбитражного суда Омской области от 17 ноября 2010 г. по делу № А46-17431/2009.

²⁸ См.: Постановление Восьмого арбитражного апелляционного суда от 15 июля 2010 г. по делу № А46-16037/2009.

Проводя такую аналогию, Восьмой арбитражный апелляционный суд не учел весьма существенного обстоятельства. В упомянутом определении Конституционного Суда РФ признано конституционным вступление закона в силу не с начала налогового периода, поскольку установил, что этот закон не ухудшает положения налогоплательщиков. В отличие от Федерального закона от 31 декабря 2001 г., проанализированного Конституционным Судом РФ в упомянутом определении, ухудшение положения налогоплательщиков постановлением № 174-п очевидно даже для человека, не обладающего специальными юридическими либо экономическими знаниями. Кадастровая стоимость, утвержденная данным постановлением, превысила ранее установленную в несколько раз (по отдельным участкам более чем на 500 %). В той же пропорции, соответственно, возросла и сумма земельного налога, подлежащая уплате в период действия постановления № 174-п. Потому упомянутую ссылку арбитражного суда на определение КС РФ от 8 апреля 2003 г. № 159-О можно расценить лишь как очередную неприемлемую попытку уклониться от исполнения норм Основного закона и учета их ясного и недвусмысленного истолкования, приведенного в иных общеобязательных решениях Конституционного Суда РФ.

Таким образом, можем сделать следующие выводы:

- во-первых, конструкция действия налогового закона, изложенная в ст. 5 НК РФ, достаточно полно и четко отражает базовые принципы Конституции РФ, а в необходимой части адекватно дополняется правовыми позициями Конституционного Суда РФ.
- во-вторых, практика арбитражных судов в Омской области по применению данной конструкции в отношении постановления Правительства Омской области от 25 декабря 2007 г. № 174 и основанных на нем индивидуальных правовых актов, не соответствует ни конституционным основам данной конструкции, ни ее непосредственному содержанию.

Р а з д е л IV
НЕНАЛОГОВЫЕ И ПРОЧИЕ ПЛАТЕЖИ
В ДОХОДАХ БЮДЖЕТОВ

**PAYMENTS FOR MAINTENANCE OF CLEANNESS AND TIDINESS
AS SOURCES OF COMMUNE BUDGET INCOME**

**ПЛАТЕЖИ НА ОБЕСПЕЧЕНИЕ ЧИСТОТЫ И ПОРЯДКА
КАК ИСТОЧНИК ФОРМИРОВАНИЯ ДОХОДОВ
МЕСТНЫХ БЮДЖЕТОВ**

M. Ofiarska

Dr hab., Prof.

Szczecin University (Poland)

In relation to the performance of the obligations specified in the Act of 13 September 1996 on the Maintenance of Cleanness and Tidiness in Communes there are the following four categories of payments imposed and collected: specified by way of an agreement, specified in a decision of a commune's executive organ if the real estate's owner, despite the obligation, fails to sign an appropriate agreement, flat-rate (for some types of services) and for municipal waste management. The subject of this work is to analyse the rules of determining rates, deadlines, frequency, mode and nature of making payments for maintenance of cleanness and tidiness in communes, which constitute the sources of commune budget's income.

Закон от 13 сентября 1996 г. «Об обеспечении чистоты и порядка в муниципальных образованиях» предусматривает четыре категории установленных и взимаемых платежей. Анализируются правила, определяющие ставки, сроки уплаты, частоту уплаты, правовой режим и природу платежей на обеспечение чистоты и порядка в муниципальных образованиях, которые составляют источник доходов местных бюджетов.

307

1. Preliminary Remarks

The Act of 13 September 1996 on the Maintenance of Cleanness and Tidiness in Communes¹ regulates the tasks of communes as well as real estate owners in scope of the maintenance of cleanness and tidiness, introduces uniform rules of financing the collection and utilization of municipal waste

¹ Uniform text: Dz. U. of 2012, poz. 391 as amended.

on the territory of all the country and provides communes with fixed source of financing the municipal waste management. The provisions of this Act stipulate that in relation to the implementation of the obligations specified therein, related to the maintenance of cleanness and tidiness in a commune, there are four categories of payments imposed and collected:

- 1) specified by agreement (taken into consideration maximum rates specified by a commune's council);
- 2) specified in a decision of the commune's executive organ (if a real estate owner, despite their obligation, fails to sign the appropriate agreement),
- 3) flat-rate (for some types of services);
- 4) for the municipal waste management.

Payments collected based on the decision constitute commune budget income and the payments collected on the basis of an agreement constitute income of commune's organizational units or entrepreneurs collecting municipal wastes. Pursuant to Art. 4.1.2.f) of the *Act of 13 November 2003 on the Income of Local Government's Units*² payments imposed on the basis of an administrative decision of the commune's executive organ, for the collection of municipal wastes or emptying holding tanks, constitute a category of commune's own income, so called other payments constituting commune's income, settled on the basis of separate regulations.

2. Commune council's settlement of maximum rates of payments for the collection of municipal waste

Pursuant to Art.6.1 of the *Act on the Maintenance of Cleanness and Tidiness in Communes* the real property owners who dispose of liquid waste on the territory of their real estate as well as the real estate owners who are not obliged to make payments to a commune for municipal waste management, disposing of the collected on the territory of their real estate municipal waste and liquid waste, are obliged to document – in the form of an agreement – the use of services performed by:

- a) commune's organizational unit or an entrepreneur holding the permit for conducting activity in scope of emptying holding tanks and the transportation of liquid waste or;

- b) commune's organizational unit or an entrepreneur collecting municipal waste from real estate owners, entered into the register of activity regulated in scope of the collection of municipal waste from real estate owners (kept by the commune's head, mayor or city president proper for the place of collecting municipal waste from real estate owners).

In order to document the use of the services provided by the above-mentioned units real estate owners should present signed agreements and the proofs of payments made for the services.

Payments for the collection of waste should be equivalent³ and related to the real estate owner's use of specific services provided by a commune's organizational unit or by an entrepreneur holding a license to provide the

² Uniform text: Dz. U. of 2010 № 80, poz. 526 as amended.

³ *M. Ofiarska, Z. Ofiarski*, Uprawnienia organów gminy dotyczące opłat za utrzymanie czystości i porządku w gminach [in:] G. Liszewski (red.), *Opłaty samorządowe w Polsce – problemy praktyczne*, Białystok 2010, p. 174.

specialist services. However the parties to the agreement do not have the freedom of determining the amount of the payment, since the maximum rates of the payment are specified by the commune council with a resolution. The legislator did not indicate unambiguously which criteria should be taken into consideration by a commune council when determining the rates. However the waste disposal costs, securing proper profitability of the interested entrepreneurs and securing residents against excessive and unjustified costs should be taken into consideration⁴. When establishing the maximum rates of payments in a resolution, the commune council should respect both justified interests of the entrepreneurs performing the mentioned services and the interests of real estate owners obliged to make payments for the collection of the waste.

The commune council may not establish specific payment rates that have to be paid by real estate owners divesting of the waste. Real estate owners make payments on the basis of an agreement with a specific entrepreneur collecting wastes, not the commune council resolution, which only specifies maximum rates of payments. Payments made by real estate owners result from the agreement and may be lower than the rates specified in the commune council resolution.

When establishing maximum payment rates the commune council – pursuant to Art. 6.4a of the *Act on the Maintenance of Cleanness and Tidiness in Communes* – may apply various rates depending on the population density on a given area and the distance to a municipal waste neutralization place. Thus, in individual communes the diversity of maximum payment rates may be achieved by accepting various population numbers on a given territory (e.g. 5 thousand residents, 10 thousand residents in a given town or 500 or 700 residents per 1 km²). Similarly, relatively flexible may be the application of the criteria of the distance to a municipal waste neutralization place (e.g. to 10 km, over 10 to 20 km, over 20 to 50 km). The application of other criteria of diversifying maximum payment rates shall not be acceptable. In particular, it is impossible to diversify the amounts of payments according to the criteria of the containers' size, the frequency of the waste collection, conducting economic activity or collecting the waste collectively or individually, as well as the limits of solid waste from one person within a year period. In practice, the maximum payment rates established by the commune councils are significantly diversified (e.g. Commune Council of Dobroszyce⁵ have specified the maximum payment rates binding for real estate owners for services of emptying holding tanks and the transportation of liquid waste from their real estate at the amount of 22 PLN – i.e. approximately 5,3 EUR per 1m³

⁴ A. Barczak, Instrumenty prawne samorządu terytorialnego w gospodarowaniu odpadami komunalnymi, «Finanse Komunalne» 2009, № 10, p. 40.

⁵ Resolution of Commune Council of Dobroszyce as of 28 December 2012 on maximum payment rates for the services of emptying holding tanks and the transportation of liquid waste (Dz. Urz. Woj. Dolnośląskiego of 2013, poz. 370).

and the Commune Council of Dubeninki⁶ have specified the maximum rates of such payments at 92,00 PLN, i.e. approximately 22,4 EUR per 1m³).

Pursuant to Art. 6.4 of the *Act on the Maintenance of Cleanness and Tidiness in Communes*, when specifying the maximum payment rates for the mentioned services, the commune council is also obliged to establish the decreased rates if municipal waste is gathered and collected in a selective way. However the legislator does not specify the least accepted extent of such decrease. It is neither possible to reduce the payment rates depending on the type of containers for gathering the waste, nor to set the rate at the zero level, as a free collection of this type of municipal waste by the entrepreneurs providing services in the scope. In practice, establishing the payment rates for the municipal waste collection gathered and collected in a selective way commune councils, for example, specify that the applied rates should be 20 % lower than the payment rates borne by the real estate owners for collecting not sorted municipal waste⁷.

The legislator does not indicate the period in which commune council should pass the resolution related to the payment for the waste collection (e.g. before starting a budget year), whether it should be a resolution passed each budget (calendar) year or whether it may be a resolution valid during a period exceeding 1 budget year.

3. Payments for waste collection established with an administrative decision

The provisions of the *Act on the Maintenance of Cleanness and Tidiness in Communes* set forth that the commune is obliged to organize municipal waste collection and emptying holding tanks in a situation when real estate owners fail to sign agreements for using the services of the authorized party in scope of collecting municipal waste or emptying holding tanks and the liquid waste transportation. The commune head (mayor, city president) shall make an ex officio decision (made immediately enforceable) that shall specify:

1) the obligation to make payments for the municipal waste collection and emptying holding tanks;

2014. Выпуск 4

⁶ Resolution of Commune Council of Dubeninki as of 30 November 2012 on maximum payment rates for the services of collecting municipal waste from real estate owners and for the services of emptying holding tanks and the transportation of liquid waste on the territory of Dubeninki Commune (Dz. Urz. Woj. Warmińsko-Mazurskiego of 2013, poz. 59).

⁷ See resolution of Commune Council of Bukowiec as of 14 December 2012 considering determination of maximum rates of payments borne by real estate owners, who dispose of liquid waste from the area of real estate and the owners who are not obliged to make payments in favor of the commune for municipal waste management, (Dz. Urz. Woj. Kujawsko-Pomorskiego of 2012, poz. 3718) and resolution of Town Council in Kały Wrocławskie as of 21 September 2010 for maximum payment rates for the real estate owners for services of collecting municipal waste from real estate owners and for the services of emptying holding tanks and the transportation of liquid waste on the territory of Kały Wrocławskie Town and Commune (Dz. Urz. Woj. Dolnośląskiego № 205, poz. 3169).

2) the amount of payments with the application of maximum rates resulting from the resolution of the commune council;

3) dates of making such payments;

4) method and dates of making available equipment and containers for emptying.

It is prohibited to collect from real estate owners other payments than maximum payment rates for collecting municipal waste, e.g. for the transportation or accepting the waste to a storage yard, established by a party providing such service.

The decision of the commune's executive organ shall be issued for a period of 1 year. However it is subject to extension ex officio for another period if the real estate owner fails to present, at least 3 months prior to the decision's expiry, an agreement in which the period of starting the services of municipal waste collection and emptying holding tanks is not later than the date of the valid decision expiry date.

4. Flat-rate payments for waste collection and elimination

Pursuant to Art. 6a of the *Act on the Maintenance of Cleanness and Tidiness in Communes*, the commune council may – by way of a resolution constituting an ordinance – adopt from the real estate owners all or some of the responsibilities included in the Art. 5.1.3b of the *Act on the Maintenance of Cleanness and Tidiness in Communes* in scope of the removal of liquid waste and in Art.5.1.4 of the *Act on the Maintenance of Cleanness and Tidiness in Communes*. These responsibilities include:

- removal of the liquid waste collected on the territory of the real estate with the use of a method in compliance with the provisions of the *Act on the Maintenance of Cleanness and Tidiness in Communes*, and the separate provisions;

- removal of mud, snow, ice and other impurities from pavements situated along the real estate (the pavement is an assigned part of a public road dedicated to pedestrians and situated directly at the border of the real estate).

Adopting the above-mentioned responsibilities the commune council shall establish the payment to be borne by the real estate owners for the performance of the adopted responsibilities. It is one payment no matter how many of the above responsibilities are adopted by the commune from the real estate owner. It is established as a flat-rate for the periodic removal of a specific amount of an indicated type of liquid impurities and removal of mud, snow, ice and other impurities from pavements situated along the real estate. For example, the City Council in Pszczyna⁸ have agreed that the amount of

⁸ Resolution of Town Council in Pszczyna as of 20 December 2007 considering the adoption by Pszczyna Commune of real estate owners' responsibilities in scope of providing real estate with the equipment for solid municipal waste gathering, maintenance of the equipment in appropriate sanitary and technical condition and order and elimination of solid municipal waste on the territory of the commune (Dz. Urz. Woj. Śląskiego z 2008 № 2, poz. 549 as amended).

the monthly flat-rate of the payment for adopting the responsibilities to be borne by the real estate owners shall be 7,75 PLN (approximately 1,8 EUR) per the real estate resident, and the City Council in Starachowice⁹ have agreed that the amount of the monthly flat-rate to be borne by the real estate owners for the commune's performance of the adopted responsibilities shall be 6,42 PLN (approximately 1,5 EUR). The amount of the payment shall depend on actual costs borne by the commune in relation to the organization and functioning of the liquid waste management and the removal of mud, snow, ice and other impurities from the pavements situated along the real estate. Thus it is prohibited to introduce lower, diversified payment rates depending on the number of members in a family, as well as the exclusion of some persons from such payments.

Establishing the flat-rate payment, the commune council shall specify dates of their settlement. Consequently, in individual communes there may be different time periods specified for the settlement of such payment, e.g. monthly periods, or quarters. The date may also be specified in various ways and may fall, for example, to the 5th day of each month or to the 15th day of each month.

5. Payments for the municipal waste management

The waste management has more extensive object scope than the services consisting in the waste collection or the removal of the waste from holding tanks. According to the provisions of the Art. 3.1.3 of the *Act of 14 December 2012 on Waste*¹⁰, the term «waste management» shall refer to the waste collection, transportation and recycling together with the supervision of such actions, as well as the subsequent handling the places of waste neutralization and the actions performed in the nature of the waste selling party or a waste sale agent. This should also be reflected in the level of payment rates established for the above-mentioned service categories. Municipal waste is the waste produced in a household, with the exclusion of vehicles withdrawn from exploitation, as well as the waste not including hazardous waste coming from other waste producers, that due to its nature or content are similar to the waste produced in households (Art.3.1.7 of the *Act on Waste*). In comparison to the above presented payments collected, in general, for the collection of the waste from real estate owners and for removing mud, snow, ice and other impurities from pavements situated along the real estate, payments for municipal waste management are of system nature and are aimed at a wide scope of services (collection, transportation, recycling, neutralization of the waste and the supervision of such actions).

The provisions of Art.6h of the *Act on the Maintenance of Cleanness and Tidiness in Communes* reveal that the payment for municipal waste

⁹ Resolution of Town Council in Starachowice as of 23 June 2003 considering the adoption by Starachowice Commune of real estate owners' responsibilities in scope of the elimination of municipal waste produced in household (Dz. Urz. Woj. Świętokrzyskiego of 2003 № 196, poz. 1762 as amended).

¹⁰ Dz. U. of 2013, poz. 21.

management is imposed on the owners of real estate where residents live. In accordance with the provisions of Art. 6c.2 of the *Act on the Maintenance of Cleanness and Tidiness in Communes*, the commune council may decide on the collection of municipal waste from owners of real estate where residents do not live but municipal waste is produced. This shall mean that in such case the commune council may, but is not obliged, introduce a fee for the owners of real estate where residents do not live. However, a possible introduction of such fee should be preceded by the commune council's passing a resolution considering the collection of municipal waste from the owners of real estate where residents do not live but municipal waste is produced. If the commune council does not pass an appropriate resolution, existing regulations shall be applied in relation to the real estate where residents do not live.

The payment for municipal waste management charged from the real estate owners should be made to the commune where the real estate is located. The beneficiary of the income from such payment shall be the commune on the territory of which the real estate is situated, since municipal waste is collected from the real estate. The place of residence or the office of the entity obliged to make the payment i.e. the real estate owner, is of no importance.

Art. 6i of the *Act on the Maintenance of Cleanness and Tidiness in Communes* standardizes object and time frames of the obligation to make payments for the waste management. In case of the real estate where residents live, the obligation to make payments occurs (but also exists) for each month when a resident lives in a given real estate. This means that the accommodation in a given real estate of at least one resident shall create the obligation to make payments, the amount of which shall not depend on the number of actual days of accommodation in a given month, but shall refer to each full month. There is no possibility to reduce the monthly rate proportionally to the number of actual days of residence in a given real estate. Furthermore, the obligation to make the payments shall not depend on the fact, if the resident mentioned in the regulation shall be an owner of the real estate, or any other person. The fact of accommodation in the real estate itself shall be a sufficient premise to form the obligation to make the payments for the waste management.

In case of the real estate without accommodated residents, the obligation to make the payments shall occur and exist for the whole month in which municipal waste was produced in the given real estate. The payment is of real nature and is related strictly to its subject, which is the produced municipal waste. The production of such waste, even only once a month shall mean the obligation to make the payment for that month.

Art. 6j of the *Act on the Maintenance of Cleanness and Tidiness in Communes* specifies methods – depending on the real estate type – of determining actual amount of the payment for the waste management. In case of the real estate where residents live, the payment for municipal waste management shall constitute the product of:

- 1) the number of residents accommodated in the real estate, or;
- 2) the quantity of water used in the real estate, or;

3) the area of the apartment

– and the rates of the payment determined by commune council.

The commune council may also decide on another method of determining the payment for the management of the waste from the real estate accommodated by residents, i.e. resign from the application of the above-mentioned criteria and – by resolution – determine the rate of the payment for the management of municipal waste from a household. Commune council may also diversify payment rates depending on the area of the apartment, number of residents accommodated in the real estate, collection of waste from city or country areas, as well as the development type.

In case of the real estate with no residents where municipal waste is produced, the payment for municipal waste management shall constitute a product of the number of containers with municipal waste produced in the given real estate and the payment rate per a container of a specified capacity specified with commune council's resolution.

If a given real estate is partially accommodated and partially not accommodated, the payment for municipal waste management shall constitute the sum of the payments calculated separately for the accommodated part and not accommodated part. Another possible solution that may be applied by the commune council in relation to such real estate is to pass a resolution determining only one method of calculating the payment for municipal waste management on the area of a real estate consisting of an accommodated and not accommodated part. The choice of the payment calculation method shall mean the possibility of alternative application of one of the options, i.e. one of the three products specified in Art. 6j.2 of the *Act on the Maintenance of Cleanness and Tidiness in Communes*, or determination of the payment per a container of a specific capacity (in the latter case when deciding the method of the payment calculation for a part of real estate, where an activity is conducted, the usable area of the premise shall be considered).

By virtue of Art. 6l of the *Act on the Maintenance of Cleanness and Tidiness in Communes*, the commune council is obliged to determine the deadlines, frequency and mode of making payments for municipal waste management, taking local conditions into consideration. The word «deadline» shall mean the necessity to determine a specific day until which at the latest the payment should be made by the entity obliged. The frequency of making the payment may mean, for example, up to the 25th day of each month or to the 5th day of the first month of each quarter. With a resolution, the commune council may ordain the gathering of payments for municipal waste management by collection and appoint collectors and specify the amount of remuneration for the collection.

Pursuant to Art. 6K of the *Act on the Maintenance of Cleanness and Tidiness in Communes*, the commune council by a resolution is obliged to:

– select the method of determining the payment for municipal waste management (from among the methods specified in Art. 6j.1 and 2 of the *Act*

on the Maintenance of Cleanness and Tidiness in Communes) and specify the rate of such payment, however it is accepted to apply more than one method of determining payments on the territory of a commune;

- specify the payment rate for a container of a specific capacity.

However, the above-mentioned regulation does not stipulate if the resolution has a limited validity period, e.g. until a given calendar (budget) year, or if it may be binding for a longer period, e.g. several years. Nevertheless, it may be assumed that it should be a period of one year, since the payments for municipal waste management constitute income of the commune budget, and the budget income is always planned for a given budget year, which is a calendar year. This gives grounds for the assumption that the elaborated resolution is of budget-related nature. On the other hand, the application of another solution may not be excluded – the commune council's resolution may be adopted for an unspecified period of time and each year only the payment rates shall be indexed, e.g. by inflation index.

Art. 6K.2 of the *Act on the Maintenance of Cleanness and Tidiness in Communes* specifies the criteria that have to be taken into consideration by the commune council during the determination of the payment rates for municipal waste management. They are included in the closed catalogue and the commune council may not accept other criteria when determining the payment rates. The criteria of payment rates are flexible, which enables the commune council to adjust them to specific local conditions. The payment rates are to be determined by the commune council according to the following criteria:

- the number of residents of a given commune;
- quantity of the municipal waste produced on the territory of the commune;
- the functioning costs of the municipal waste management system;
- allowance for the cases where real estate owners produce waste irregularly, especially when municipal waste is produced seasonally in some real estates.

When specifying conditions of making payments for municipal waste management, the commune council may diversify the payment rates, apply object exemptions, establish extra charges for owners of real estate with residents meeting specified criteria or provide detailed rules of establishing the payments. The scope of the commune council's responsibilities also includes the specification of lower payments for municipal waste management, provided that they are gathered and collected in a selective way (Art.6K.3 of the *Act on the Maintenance of Cleanness and Tidiness in Communes*). The notion of «selective gathering and collection of waste» is specified by the *Act on Waste*, according to which selective gathering is the gathering within which a given stream of waste, in order to facilitate specified recycling method, includes one waste characterised by the same properties and the same features. Specific reductions of payment rates for the waste gathered and collected in a selective way may be diversified in individual communes depending on local

conditions (e.g. Commune Council of Wysokie¹¹ have determined a monthly payment from the real estate owners for municipal waste management: 45.00 PLN (approximately 11 EUR) from one household if the waste is not gathered and collected in a selective way and 25,00 PLN (approximately 6 EUR) from one household if the waste is gathered and collected in a selective way. In the given situation the notion «reduced payment rate» may indicate a symbolic reduction e.g. by 0,01 PLN in relation to the base rates, or a bigger reduction, e.g. by 0,50 PLN or even by 1 or 2 PLN in relation to the base rate.

Payments for municipal waste management constitute commune's income, with one reservation. If an inter-commune union takes over commune's tasks in scope of municipal waste management, the payments for the management shall constitute income of the inter-commune union in total or in part proportionally to the scope of tasks taken over. Those are special-purpose payments, since in accordance with Art. 6r.2 of the *Act on the Maintenance of Cleanness and Tidiness in Communes*, the collected payments are used by the commune to cover functioning costs of the municipal waste management system, which shall include the costs of:

- 1) collecting, transportation, gathering, reuse and neutralization of the municipal waste;
- 2) creating and maintaining points of selective collection of the municipal waste;
- 3) administrative service of the system.

The collected payments for the municipal waste management may be used by the commune to cover the costs of equipping the real estate with containers or bags for collecting municipal waste as well as the costs of keeping the containers in appropriate sanitary, technical condition and order.

Pursuant to Art. 6r.3 of the *Act on the Maintenance of Cleanness and Tidiness in Communes*, commune council is obliged to specify, with a resolution, a detailed method and scope of providing services in scope of collecting municipal waste from real estate owners and utilizing the waste, in exchange for the real estate owner's payment for municipal waste management, in particular for the amounts of the municipal waste collected from the real estate owner, frequency of its collection from the real estate owner and the method of providing services by a point of selective collection of municipal waste. Thus, the payment for the municipal waste management is of equivalent nature, which is a characteristic feature of most payments that above all are different from taxes being public levies without equivalency features. By stressing the equivalency feature of the payment the legislator intends it to be determined at the level appropriate to actual functioning costs of the waste management system and not constitute additional income of communes.

¹¹ Resolution of Commune Council Wysokie as of 24 September 2010 considering the payment for the municipal waste management. (Dz. Urz. Woj. Lubelskiego of 2012, poz. 3037).

6. Summary

The reform of municipal waste management system introduced on 1 January 2012 and revised several times in 2012 and 2013 is aimed, inter alia, at the promotion of selective gathering and collection of municipal waste, introduction of modern technologies of reuse and neutralization of the waste and the elimination of illegal waste storage yards. The system of payments in waste management should also serve this goal. There are also solutions introduced to enable communes to apply reasonable and flexible policy in scope of the determination of payments for the municipal waste collection from real estate owners as well as the management of the waste.

Commune councils are authorized to specify maximum payment rates for municipal waste management as well as the detailed way of providing services for real estate owners in scope of the collection and utilization of the municipal waste. This means determination of uniform methods of financing the collection and utilization of municipal waste on the territory of all the country, however it is not synonymous to the introduction of uniform payments for such services nationwide. Quite the contrary, the amounts of payments have been diversified and adjusted to the local conditions.

The payments charged for the collection and utilization of the municipal waste constitute commune's income. However they may not be dedicated to financing general expenses. They are of special-purpose nature, since they form a constant source of financing municipal waste management. Both communes and entrepreneurs operating on the waste management market may undertake investments requiring long-term financing without the risk of losing the source of financing the undertaking, which are the means from the payments for municipal waste management.

**NATIONAL BUDGET INCOME FROM FINES INFLICTED
BY POLISH FINANCIAL SUPERVISION AUTHORITY**

**ДОХОД НАЦИОНАЛЬНОГО БЮДЖЕТА ОТ ШТРАФОВ,
ВЗЫСКИВАЕМЫХ ПОЛЬСКОЙ КОМИССИЕЙ
ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ**

Z. Ofiarski

Dr hab., Prof. zw

Szczecin University, Poland

A fine constitutes one of the supervision means which may be applied by Polish Financial Supervision Authority. Regulations considering the rules and mode of their application are dispersed in legal acts regulating organization and functioning of the financial market divided into several sectors (bank, insurance, including pension insurance, and capital). Polish Financial Supervision Authority is the only body authorized to decide on the infliction of fines. However this decision is of arbitrary nature and the final amount of the fine is determined by Polish Financial Supervision Authority. The legislator specified only maximum amounts of the fines, however they are significantly diversified, since the maximum amounts of the fines range from 10 000 PLN to 10 000 000 PLN. Fines imposed by Polish Financial Supervision Authority constitute receivables resulting from legal and public relations, imposed by an entity of public law conducting activity on behalf of the State securing public interest and the interests of financial market participants. Proceeds related to the above, feeding into the national budget, become public means subsequently dedicated to the implementation of various public tasks by way of their redistribution with the assistance of the national budget institutions.

Денежный штраф является одним из средств контроля, используемых Комиссией финансового контроля (КФК). Регулировки, касающиеся принципов и способа их назначения, рассредоточены во многих правовых актах, в которых нормируются организация и функционирование финансового рынка, и разделены на несколько секторов (банковский, страховой, в том числе пенсионного страхования, а также денежный). Единственным органом, уполномоченным принимать решения о наложении денежного штрафа, является КФК. Решение принимается по усмотрению, а окончательный размер денежного штрафа определяется КФК. Законодательно зафиксированы только максимальные размеры денежных штрафов, но эти суммы сильно разнятся, поскольку максимальные размеры штрафов составляют от 10 000 PLN до 10 000 000 злотых. Назначаемые КФК денежные штрафы являются причитающимися суммами, определяемыми публично-правовыми отношениями и накладываемыми субъектом публичного права, который ведет дея-

тельность от имени государства, защищая публичные интересы и интересы участников финансового рынка. Доходы из этой сферы пополняют государственный бюджет, становятся публичными средствами, которые впоследствии предназначаются – в результате их повторной дистрибуции разного рода учреждениями – для реализации различных публичных заданий.

1. Initial remarks

The national budget income catalogue formulated in Art. 111 of the *Act on the Public Finance*¹ mentions fines inter alia. At the same time there is a qualification introduced, that they shall constitute an income source for the national budget «if not provided otherwise by separate acts». The introduction of the qualification is necessary since also proceeds from fines² «specified in separate regulations» may constitute income sources of communes, districts and provinces. This means that only the analysis of separate provisions regulating the principles of imposing specified fines makes it possible to recognize if they feed into the national budget income or the budget of a respective local government unit.

Art. 111 of the *Public Finance Act* includes a general notion of «fines», so this may be both fines resulting from regulatory relations and penal regulations³. Fines, as non-tax budget receivables, are included in the category «public levies» but they constitute side source of the income. Their primary function is not fiscal but repressive⁴. In the national budget for 2013⁵ the total planned income is 299 385 300 000 PLN (approximately 73 020 805 000 EUR). Total planned proceeds of fees, fines, interest and other non-tax income are 20 160 479 000 PLN (approximately 4 917 190 000 EUR). In relation to total income, the proceeds of fees, fines, interest and other non-tax income are approximately 6,73 %. In comparison with 2012, the proceeds from these sources increased nominally by 24,3 %. In 2012 the proceeds of this title were 16 222 222 000 PLN (they increased nominally by 3,7 % in comparison with 2011), and in 2011 they were 15 641 285 000 PLN (increased nominally as much as by 39,9 % in comparison with 2010)⁶.

Fines proceeds from which feed into the national budget are administered both from natural persons and from various organizational units. Some of the fines administered by Polish Financial Supervision Authority, a specialized

Z. Ofiarski. National Budget Income from fines inflicted by Polish ...

¹ Act of 27 August 2009 on Public Finance (Dz. U. [Journal of Laws] № 157, poz. 1240, as amended).

² Act of 13 November 2003 on Local Government Income (uniform text, Dz. U. of 2010 № 80, poz. 526 as amended).

³ J. Stankiewicz, Commentary to Art. 111 [in:] Nowa ustawa o finansach publicznych wraz z ustawą wprowadzającą. Komentarz praktyczny, red. E. Ruśkowski, J. M. Salachna, Gdańsk 2010, p. 370.

⁴ M. Duda, Commentary to Art. 111 [in:] Ustawa o finansach publicznych. Komentarz, red. P. Smoleń, Warszawa 2012, p. 613.

⁵ Budget Act for 2013 of 25 January 2013 (Dz. U. 2013 r., poz. 169).

⁶ Opinion on budget bill 2013 – druk № 755 Sejmu RP VII kadencji.

organ supervising the activity of institutions operating on the financial market, feed into the national budget.

2. The essence and functions of fines imposed by Polish Financial Supervision Authority

Fines imposed by Polish Financial Supervision Authority are related to the supervision of activity of various institutions operating on the financial market in Poland. Pursuant to Art. 2 of the *Act of 21 July 2006 on the Supervision of the Financial Market*⁷, the main aim of the supervision is to ensure proper functioning of the market, its stability, security and transparency, confidence in the financial market, as well as to ensure security of the interest of the market participants. Detailed aims of the supervision are formed in separate acts regulating the organization and operation of individual sectors (segments) of the financial market⁸, i.e. bank sector, insurance sector, sector of financial services and financial sector. With a specialised supervision organ (Polish Financial Supervision Authority) the state retains influence on undertaking and conducting activities by the entities of the public and private law in the sector of various financial services⁹.

The legal status and the scope of activity of the entities performing financial services in individual sectors of the financial market are diverse. Among others, those are banks, pension funds and pension companies, investment funds and investment fund companies, insurance companies, reinsurance undertakings, insurance agents, investment companies, electronic money institutions, companies conducting regulated market, Krajowy Depozyt Papierów Wartościowych S.A. [Central Securities Depository of Poland], companies conducting clearing houses, rating agencies, paying authorities, offices of paying services, cooperative savings and credit unions.

The possibility of applying individual means of supervision (e.g. recommendations, orders, bans, limitations of the activity area of institutional entities operating on the financial market), as well as the right to apply reprisals in the form of fines are to guarantee that the market is secure in

⁷ Dz. U. of 2012, poz. 1149 as amended.

⁸ e.g. in the Act of 29 August 1997 Banking Law (uniform text Dz. U. of 2012 poz. 1376 as amended) ; Act of 22 May 2003 on Insurance and Pension Supervision and the Insured Representative (Dz. U. № 124, poz. 1153 as amended) ; Act of 29 July 2005 on capital market supervision (Dz. U. № 183, poz. 1537 as amended) ; Act of 12 September 2002 on Electronic Payment Instruments (uniform text Dz. U. of 2012, poz. 1232) ; Act of 15 April 2005 on the Supplementary Supervision of Credit Institutions, Insurance Undertakings, Reinsurance Undertakings and Investment Firms in a Financial Conglomerate (Dz. U. № 83, poz. 719 as amended) ; Act of 5 November 2009 on Cooperative Savings and Credit Unions (Dz. U. z 2012 r., poz. 855 as amended) ; Act of 19 August 2011 on Payment Services (Dz. U. № 199, poz. 1175 as amended).

⁹ Z. Krupa, Nadzór bankowy jako forma interwencjonizmu państwowego na rynku finansowym, «Acta Universitatis Wratislaviensis Przegląd Prawa i Administracji» 2004, № 60, p. 201–214 ; L. Góral, Nadzór bankowy, Warszawa 1998, p. 9 ; A. Dobaczewska, Nadzór bankowy, Sopot 1998, p. 33–50.

economic and legal sense. For these reasons it is justified to interfere in the functioning of the financial institutions¹⁰, but under conditions specified in legal provisions and with the preservation of the rule of supervisory means' gradation¹¹. Fines (financial) are imposed by way of the decision by Polish Financial Supervision Authority¹², which is a legal form of all the types of settlements undertaken by the President of Polish Financial Supervision Authority and constitutes a comprehensive category of a special kind¹³. Pursuant to Art. 11.2 of the *Banking Law Act*, decisions on fines have the power of final administrative decisions and are subject to immediate execution. Fines and economic penalties are means of special nature since they may be applied independently from other supervisory measures, thus also along with such measures¹⁴.

3. Selected fines imposed by Polish Financial Supervision Authority

It is characteristic that proceeds from fines imposed by the same supervisory organ, i.e. Polish Financial Supervision Authority have various intended uses. Considering the beneficiary of the proceeds from fines, they may be divided into feeding:

- 1) Bank Guarantee Fund¹⁵ (or appropriately Insurance Guarantee Fund¹⁶);
- 2) national budget.

3.1. Fines feeding into Bank Guarantee Fund or Insurance Guarantee Fund

The first category includes, above all, fines imposed on the entities conducting activity on the bank market and on the insurance market. They are administered to management board members or shareholders of a bank (insurance company or a financial institution or the authorities of the credit

¹⁰ S. Laskowski, Kompetencje organów nadzoru bankowego, «Kontrola Państwa» 2005, № 5, p. 49–67 ; R. Mroczkowski, Nadzór jako instytucjonalna gwarancja prawidłowego funkcjonowania rynku kapitałowego [in:] Ład instytucjonalny w gospodarce, red. B. Polszakiewicz, J. Boehlke, Toruń 2005, p. 233–253 ; T. Nieborak, Bezpieczeństwo obrotu pieniężnego jako przesłanka do wprowadzenia uniwersalnego nadzoru finansowego (in:) Ład instytucjonalny w gospodarce, red. B. Polszakiewicz, J. Boehlke, Toruń 2005, p. 211 – 231.

¹¹ R. Tupin, Odpowiedzialność cywilna Skarbu Państwa za działania lub zaniechania nadzoru bankowego, «Prawo Bankowe» 2000, № 11, p. 37.

¹² P. Wajda, Rola decyzji administracyjnej w nadzorze nad polskim systemem finansowym, Warszawa 2009, p. 201–205 ; K. Marak, Klasyfikacja środków nadzoru bankowego i ich charakter prawny, «Acta Universitatis Wratislaviensis Przegląd Prawa i Administracji» 2004, № 58, p. 165–200.

¹³ A. Stocka, J. Kołacz, Zintegrowany nadzór nad rynkiem finansowym w Polsce, Warszawa 2009, p. 137.

¹⁴ Z. Ofiarski, Prawo bankowe, Warszawa 2011, p. 517.

¹⁵ Act of 14 December 1994 r. on Bank Guarantee Fund (uniform text Dz. U. of 2009 r. № 84, poz. 711 as amended).

¹⁶ Act of 22 May 2003 on Compulsory Insurances, Insurance Guarantee Fund and the Polish Office of Vehicle Insurances (Dz. U. № 124, poz. 152 as amended).

institution's branch conducting activity in Poland). A fine may be imposed e.g. if the purchase of the bank's or insurance company's shares takes place despite the objection of Polish Financial Supervision Authority and they are not sold within a time limit indicated by Polish Financial Supervision Authority (the amount of such fine shall not exceed 10 000 000 PLN, i.e. approximately 2 500 000 EUR). It is the maximum amount of a fine that may be imposed by Polish Financial Supervision Authority on the shareholders of a national bank (national insurance company) which fail to sell the shares of the bank (insurance company) within a time limit specified by Polish Financial Supervision Authority. Its specific value may be flexibly adjusted to the scale of the violation and the financial condition of the entity failing to comply with the imposed obligation. The same amount of the fine, i.e. to the amount of 10 000 000 PLN, may be imposed on a dominant insurance company in case of revealing the violation of provisions of law or other irregularities threatening the solvency of the insurance company included in the insurance capital group (Art. 37B of the *Act on Insurance Activity*) and on an entity other than an insurance company included in the insurance capital group, if it fails to comply with the request of Polish Financial Supervision Authority to provide information necessary to execute supervision and impedes execution of control (Art. 207A and Art. 208A of the *Act on Insurance Activity*).

Polish Financial Supervision Authority may also impose fines basing on the Art. 141 of the *Banking Law Act* in case of failing to implement recommendations considering the abandonment of conducting an activity in violation of the provisions of law, articles of incorporation and in case of the refusal to provide explanations, information (e.g. related to the control actions conducted in the bank within the supervision) or in case of failing to fulfil the obligations resulting from the mode of the performed consolidated supervision. In such case the fine may be imposed on the management board member up to the amount of the triple monthly gross remuneration of the person, calculated on the basis of the remuneration for the last 3 months prior to imposing the fine.

The above-mentioned fines shall not have the nature of a penal sanction¹⁷, and their amounts should be equivalent to the extent and the result of the revealed violation of law¹⁸. Imposing a specific amount of the fine, Polish Financial Supervision Authority should make allowance for the scope of the violation of the provisions of law and the articles of association, the results of such violation and duration of such violation¹⁹. Acting within the administrative recognition, Polish Financial Supervision Authority on the basis of the authorization of the legislator has the possibility to choose

¹⁷ Decision of Voivodship Administrative Court in Warszawa as of 29 January 2009, VI SA/Wa 1893/08, LEX № 522498 ; decision of Supreme Administration Court as of 28 February 2007, II GSK 223/06, LEX № 325325.

¹⁸ Decision of Supreme Administration Court as of 6 October 2009, II GSK 53/09, LEX № 573539.

¹⁹ K. Kohutek, Commentary to Art. 141 of Banking Law Act [in:] Prawo bankowe – komentarz, tom 2, praca zbiorowa pod redakcją F. Zolla, Zakamycze 2005, p. 529.

appropriate (optimal) settlement, including the resignation from imposing a fine²⁰.

Provisions of acts regulating the scope of activity of Bank Guarantee Fund and Insurance Guarantee Fund do not include a direct listing of proceeds from fines as sources of the funds income (except for one case), however they are included in the so called other income. Therefore the proceeds from the elaborated fines shall finance the tasks performed by guarantee funds, including the contribution to the increase of security on the bank and insurance markets²¹.

3.2. Fines feeding into national budget

The second category includes fines imposed by Polish Financial Supervision Authority proceeds from which feed into the national budget. Pursuant to Art. 209, Art. 210 and Art. 212 of the *Insurance Activity Act*, Polish Financial Supervision Authority may impose fines when an insurance company fails to perform recommendations of Polish Financial Supervision Authority within a specified time limit, or performs actions in violation of the provisions of law, signed insurance agreements or an activity plan or if it fails to provide information or explanations. In the first case, the fine may be imposed on the management board members of an insurance company or agents – up to the amount equal to the triple average monthly remuneration over the last 12 months.

In the second case the fine may be imposed on an insurance company – up to 0,5 % of gross premium written received by the insurance company in the previous year, and if the insurance company does not conduct activity or reveals the collection of premium written below 20 000 000 PLN – up to 100 000 PLN. In this situation the impact of the supervisory organ on the insurance company – to achieve goals stipulated in the act – assumes prior giving recommendations by Polish Financial Supervision Authority, for the execution of which the two following administrative decisions should serve:

- decision making an insurance company obliged to implement recommendations, issued if the insurance company fails to implement the recommendations within a specified time limit, and at the same time specifying the time limit of their implementation;

- if the above decision making the insurance company obliged to implement recommendations appears ineffective – decision to impose on the insurance company a fine of the amount permitted by the Act.

In order to achieve the goal stipulated in Art. 209.1 of the *Insurance Activity Act*, Polish Financial Supervision Authority may also directly, without any recommendations and the decision making the insurance company obliged to their implementation, impose on the insurance company, by way of a decision, a fine of the amount stipulated by the Act. The ability results directly

²⁰ A. Skoczylas, Sankcje nakładane na członków zarządu banku na podstawie art. 141 prawa bankowego jako przykład kary administracyjnej, «Prawo Bankowe» 2000, № 12, p. 49.

²¹ Z. Ofiarski, Prawo bankowe – komentarz, Warszawa 2013, p. 883.

from Art. 212.1 of the Act. The provision is of alternative nature, where the first part treats the imposition of the fine as a measure of compulsion serving the implementation of the decision obligating to the performance of the recommendation, whereas the second – enables the imposition of the fine when the insurance company performs activity in violation of the provisions of law, articles of association, signed insurance agreements or the activity plan, or if it fails to provide information or explanations. In each case the choice of the method of influencing the insurance company depends on the Polish Financial Supervision Authority that should adjust the discipline measures to the type of the revealed violation and the assumed goal of action. In case of a specified violation committed by an insurance company the influence methods of Polish Financial Supervision Authority are distinctly separated. When Polish Financial Supervision Authority makes a recommendation that is not implemented by an insurance company within a specified time limit there is a possibility to make a decision obligating to implement the recommendation and only when the time limit of its implementation is ineffective – a decision imposing a fine. While a direct penalization of the insurance company with a fine, aimed directly at the achievement of the goal stipulated in the Act, should not be preceded by the issuance of a recommendation²².

Proceeds from fines imposed pursuant to Art. 212 of the *Insurance Activity Act* constitute the income of the national budget.

Pursuant to Art. 223zzy and Art. 223zzz of the *Insurance Activity Act* there may be fines applied in relation to an entity other than a reinsurance undertaking, but included in an insurance capital group and with its office situated on the territory of the Republic of Poland. This may take place when such entity fails to file with Polish Financial Supervision Authority – within a specified time limit – information, explanations or data necessary to perform additional supervision, and when the above-mentioned entity makes it difficult or impossible for Polish Financial Supervision Authority to control the reliability of the information, explanations or other data. In each of these cases the maximum amount of the fine imposed on the entity may not exceed 10 000 000 PLN. In this scope Art. 212.1 of the *Insurance Activity Act* should be appropriately applied, thus it may be assumed that proceeds from those fines also feed into the national budget.

324

Fines may also be imposed on insurance companies under the provisions of Art. 19 of the *Act of 22 May 2003 on Insurance Mediation*²³, according to which Polish Financial Supervision Authority is authorized to perform control of an insurance company in scope of it using services of insurance agents, as well as to require from insurance companies explanations and information relating to the insurance agents acting on behalf of a given insurance company. Fines may be imposed in the following cases:

- refusal to provide explanations and information;
- failure to implement recommendations aimed at the elimination of

²² Opinion of Voivodship Administrative Court in Warszawa as of 29 January 2009, VI SA/Wa 1893/08, LEX № 522498.

²³ Dz. U. № 124, poz. 1154 as amended.

the revealed irregularities and the adaptation of the insurance company's activity to the provisions of law;

- failure to comply with the ban issued by Polish Financial Supervision Authority on the use of an insurance agent's services (in case of their violating provisions of law, failure to act with due diligence or moral standards);

- insurance company's failure to notify the register of insurance agents an entrepreneur with whom they signed an agency agreement the change of data subject to an entry to this register or failing to make an application to strike out of the register of insurance agents an entrepreneur with whom they terminated an agency agreement, within time limits stipulated in the act.

In such cases the provision of Art. 212.1 of the *Insurance Activity Act* should be appropriately applied, thus the proceeds from the imposed fines also feed into the national budget.

According to Art. 35 of the *Insurance Mediation Act*, Polish Financial Supervision Authority is entitled to: perform control of activity and material condition of the entities performing brokerage activity (in scope of the activity), require from the entities explanations and information considering their activity and financial management and order to provide required data, and issue recommendations aiming at the elimination of the revealed irregularities and the adjustment of the brokerage activity to the provisions of law.

In case of failing to implement such recommendations, performing action in violation of the provisions of law, refusing to provide explanations and information, the supervisory organ may impose, by way of decision:

- on the management board's members or the agents of the entity performing brokerage activity, being a legal person – fines amounting ten times the latest announced average monthly remuneration in the enterprise sector;

- on the entity performing brokerage activity, being a legal person – fines up to the triple commission received over the last 3 months prior to imposing the fine;

- on the entity performing brokerage activity, being a natural person – fines amounting ten times the latest announced average monthly remuneration in the enterprise sector.

Proceeds from the above-mentioned fines constitute the income of the national budget.

Similar function to the elaborated fines is fulfilled by the payments specified in Art. 11 of the *Insurance Mediation Act* imposed on insurance agents who failed to fulfil the statutory obligation to sign a civil liability agreement, including damages caused by an insurance agent in relation to the activity performed on the territory of the Republic of Poland and other member states in the European Union. Polish Financial Supervision Authority is authorized to conduct control of the compliance with the obligation to sign the insurance agreement. An insurance agent who failed to meet this obligation should make a payment to the national budget amounting the equivalent of 1,000 EUR calculated in PLN according to an average exchange rate announced by the National Bank of Poland. The payment of the fine shall not exempt from the obligation to enter into a civil liability agreement.

The provisions of Art. 63 of the *Act of 15 April 2005 on the Supplementary Supervision of Credit Institutions, Insurance Undertakings, Reinsurance Undertakings and Investment Firms in a Financial Conglomerate*²⁴ are also significant. Proceeds from fines imposed pursuant to Art. 61 and Art. 62 of this Act, applied as supplementary supervision measures, shall constitute the income of the national budget. The imposed fines shall not exceed the amount of 10 000 000 PLN when a leading entity (not regulated dominant entity with an office on the territory of the Republic of Poland) violates the provisions of the Act or has a negative impact on the financial stability of entities in a financial conglomerate.

Art. 11 of the *Act on Capital Market Supervision* includes a universal rule, according to which receivables from fines imposed by Polish Financial Supervision Authority, on the basis of the provisions of separate acts (i.e. regulating operation of the capital market), constitute income of the national budget. The operation of different entities on the capital market is regulated by several separate acts²⁵ that include a detailed specification of rules and mode of imposing fines. However a beneficiary of the proceeds from the fines is not specified, thus the general rule included in Art. 11 of the *Act on Capital Market Supervision* shall apply, according to which it is the national budget. A common feature of solutions applied in several acts regulating the activity of different entities on the capital market is the application of fines as an instrument combining repressive and preventive functions.

The aim of applying fines is above all the counteraction to harmful impacts on careful and stable management of capital market's entities (e.g. brokerage firms, investment funds, stock exchanges or commodity exchanges). Among others, fines may be imposed for:

1) the lack of capital adequacy established in relation to the scope of activity conducted by a specified entity of the capital market or crossing the activity limits specified in the permit (see e.g. Art. 98f.1 of the *Act on Financial Instruments Turnover* or Art. 43 of the *Act on Commodity Exchanges*);

2) shareholder's failing to comply with the order of Polish Financial Supervision Authority to sell the shares of the brokerage firm obtained in violation of the provisions of law (see Art. 106L.1 and Art. 108 of the *Act on Financial Instruments Turnover*);

3) conducting activity with major violation of the provisions of law that regulate conducting an exchange (also off-exchange trade) or for failing to comply with the fair trade regulations by a company conducting an exchange,

²⁴ Dz. U. № 83, poz. 719 as amended.

²⁵ e.g. Act of 29 July 2005 on Financial Instruments Turnover (uniform text Dz. U. of 2010 № 211, poz. 1384 as amended) ; Act of 29 July 2005 on Public Offering and the Conditions of Introducing Financial Instruments to Organized Turnover System and on Public Companies (uniform text Dz. U. z 2009 № 185, poz. 1439 as amended) ; Act of 27 May 2004 on Investment Funds (Dz. U. № 146, poz. 1546 as amended) ; Act of 26 October 2000 on Commodity Exchanges (uniform text Dz. U. z 2010 № 48, poz. 284 as amended).

also off-exchange trade (see Art. 165 – Art. 167 of the *Act on Financial Instruments Turnover* or Art. 43 of the *Act on Commodity Exchanges*);

4) the violation of the provisions of the Act by a holding company standardizing formal requirements concerning its management board members (see Art. 167a of the *Act on Financial Instruments Turnover*);

5) the violation of the provisions of law, failure to comply with the fair trade regulations or the violation of ordering parties' interests by custodian banks or by the Central Securities Depository of Poland or by companies conducting clearing-houses (see Art. 168 and Art. 170 – Art. 170c of the *Act on Financial Instruments Turnover*);

6) manipulations, i.e. using mass media, including the Internet, or other means to spread false or unreliable information or rumours that mislead or may mislead in scope of financial instruments (see Art. 172 of the *Act on Financial Instruments Turnover*);

7) issuer's violation of the obligation to gather confidential information and its timely provision to Polish Financial Supervision Authority (see Art. 176 and Art. 176a of the *Act on Financial Instruments Turnover*);

8) illegal promotion of financial instruments by issuers and the parties introducing the instruments to the organized trading system (see Art. 53 of the *Act on Public Offering*);

9) issuer's violation of the obligation to inform Polish Financial Supervision Authority on the subscription or sale of securities (see Art. 96 of the *Act on Public Offering*);

10) the purchase or sale of securities against the ban by Polish Financial Supervision Authority or the performance of obligatory redemption of the securities in violation of the rules (see Art. 97 of the *Act on Public Offering*);

11) investment fund society being in breach of the limits of a granted permit (see Art. 228 of the *Act on Investment Funds*).

The rules and mode of imposing fines by Polish Financial Supervision Authority is controlled by several acts regulating activity in individual sectors of the financial market. The amounts of fines are considerably diversified, since individual acts stipulate maximum financial limits of the fines from 10 000 PLN to 10 000 000 PLN, depending on the type of the violation and the entity subject to the fine application. This is a predominant, but not the only method of legislator's specifying the maximum amount of the fine. The second, but marginal method consists in the reference to the multiplicity of the remuneration of a person subject to fine (triple or even quintuple) or to the relation of the amount of fine and the income revealed in the last inspected financial statement, and in case of the lack of such statement – prospected income (e.g. 10 % of the income, however the amount of the fine may not exceed the amount of 10 000 000 PLN).

In a specific case the imposition of the fine shall take place by way of a decision of Polish Financial Supervision Authority, which in jurisdiction and literature is qualified as a judgmental decision, but in its content it is taking into consideration among others the legislator's guidelines in scope of the

establishment of the amount of the fine. Under no circumstances shall the legislator an order to apply a fine and in the scope the choice is left to Polish Financial Supervision Authority, which may apply another sanction, e.g. limitation of the scope of the entity's activity, reversing a permit to conduct specified activity.

The application of the legal form of the decision enables conducting the control of activity of Polish Financial Supervision Authority, both in the mode specified by the provisions of the Administrative Procedure Code²⁶ (including Art. 127 § 3 pursuant to which a party not satisfied with a decision may apply to the organ to reconsider the case, and the application shall be governed by the decision appellations provisions), and the control by an administrative court. Decision making in case of fines shall fall within the exclusive authority of Polish Financial Supervision Authority, which in this scope may not provide authorization to the President of Polish Financial Supervision Authority, the deputies or employees of the Office of Polish Financial Supervision Authority.

4. Final remarks

Proceeds from fines imposed by Polish Financial Supervision Authority and transferred to the national budget account should be included in the category «public income», within which in compliance with Art. 5.2.2 of *Public Finance Act* «other national budget incomes due on the basis of separate acts» are separated. In the situation when an obligated party fails to pay the imposed fine, its compulsory collection with the use of the mode regulated with the provisions of *Act of 17 June 1966 on Enforcement Proceedings in Administration*²⁷ is applied. This results directly from Art. 44.4 of the *Act on Electronic Payment Instruments*, from Art. 116 of the *Act on Payment Services*, and Art. 63 of the *Act on Supplementary Supervision of Credit Institutions, Insurance Undertakings, Reinsurance Undertakings and Investments Firms in a Financial Conglomerate*. This is also confirmed in Art. 2§1.2 of the *Act on the Enforcement Proceedings in Administration*, according to which obligations considering fines imposed by organs of public administration are subject to the enforcement.

Despite the occurrence of the expression «fine» there are doubts considering its legal status. This results above all from the indecision of legislator who locates regulations considering fines imposed by Polish Financial Supervision Authority both in designated chapters of acts with the title «administrative sanctions» and out of the chapters. In relation to the above, the literature also reveals various terminological doubts²⁸. However it may be stated

²⁶ Act of 14 June 1960 on Administrative Proceeding (uniform text Dz. U. of 2000, № 98, poz. 1071 as amended).

²⁷ Uniform text Dz. U. of 2012, poz. 1015 as amended.

²⁸ C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2003, wyd. III (comment to Art. 2 and 3) ; B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2004,

without reservations that proceeds from the fines constitute receivables resulting from regulatory relations and they are imposed by the subject of public law, which undoubtedly is Polish Financial Supervision Authority, and constitute, with some exemptions, the income of the national budget. Some of the fines constitute the source of income of the Bank Guarantee Fund or Insurance Guarantee Fund, also an entity of public law. An entity obliged to pay a fine in the situations specified by the provisions of law may be either an institutional entity (e.g. bank, electronic money institution, insurance company) or a natural person performing a specific function in such entity (e.g. bank's management board member)²⁹.

p. 41–43 ; *A. Huchla*, Świadczenia, do których stosuje się Ordynację podatkową [in:] *Księga jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza*, red. R. Mastalski, Wrocław 2001, p. 267.

²⁹ *E. Rutkowska*, Nadzór bankowy w ramach nadzoru nad rynkiem finansowym [in:] *Prawo bankowe*, red. E. Fojcik – Mastalska, Wrocław 2009, p. 157–161 ; *M. Fryszak*, Nadzór bankowy w praktyce. Funkcjonowanie nadzoru z perspektywy sporów sądowych, Warszawa 2009, p. 76–77 ; *B. Smykla*, *Prawo bankowe – komentarz*, Warszawa 2005, p. 446–447.

**ДОХОДЫ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ ОТ ВЗЫСКАНИЙ
ПО ВЫЯВЛЕННЫМ НАЛОГОВЫМ ПРЕСТУПЛЕНИЯМ**

**INCOME OF THE RUSSIAN FEDERATION FROM COLLECTINGS
ON THE REVEALED TAX CRIMES**

Л. Пастушкова

кандидат экономических наук, доцент

Воронежский государственный аграрный университет имени Петра I

В статье рассматриваются нормативно-правовая основа и порядок взысканий денежных средств по выявленным налоговым преступлениям в казну Российской Федерации, а также возможность планирования поступления денежных средств в бюджетную систему России по выявленным налоговым преступлениям как части бюджетного планирования.

In article standard and legal basics and an order of collectings money on the revealed tax crimes in treasury of the Russian Federation are covered. Possibility of planning of receipt of money in the budgetary system of Russia on the revealed tax crimes as parts of budget planning are consideed.

Основной целью современной российской финансовой политики является обеспечение сбалансированного социально-экономического развития Российской Федерации, что выражается в сокращении различий в уровне социально-экономического развития субъектов и муниципальных образований РФ, а также обеспечении баланса между наращиванием экономического потенциала страны и обеспечением комфортных условий жизни для населения, созданием равных возможностей для ее граждан, независимо от места проживания, в реализации своих социальных и экономических прав и удовлетворении потребностей.

Основным инструментом бюджетного регулирования является перераспределение налоговых доходов, которые являются материальной основой для формирования соответствующих бюджетных фондов.

Реализуемая в настоящее время политика в налоговой сфере и в области межбюджетных отношений не лишена ряда недостатков, которые в долгосрочном периоде могут стать реальным препятствием на пути динамичного развития Российской Федерации.

Планирование поступления средств в доходную часть бюджета осуществляется по группам и подгруппам доходов бюджета, выделяемых на основании ст. 20 Бюджетного кодекса Российской Федерации¹. При этом в указанной норме БК РФ прямо не указываются доходы, представленные денежными средствами, взысканными по выявленным на-

¹ Бюджетный кодекс Российской Федерации : федер. закон от 31 июля 1998 г. № 145-ФЗ с изм. и доп. // Рос. газета. 1998. 12 авг.

© Пастушкова Л., 2014

логовым преступлениям, что порождает два прямо взаимосвязанных вопроса:

1. К какой категории бюджетных доходов следует отнести поступления денежных средств, взыскиваемых по налоговым преступлениям?

2. Можно ли говорить о том, что в рамках бюджетного процесса осуществляется планирование поступления в бюджет Российской Федерации денежных средств, взыскиваемых по выявленным налоговым преступлениям?

Уголовный кодекс Российской Федерации² содержит четыре состава так называемых «налоговых преступлений»: ст. 198 «Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов физического лица», ст. 199 «Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов юридического лица», ст. 199.1 «Неисполнение обязанностей налогового агента» и ст. 199.2 «Соккрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которого должно производиться взыскание налогов и (или) сборов».

Один из видов уголовного наказания за перечисленные деяния – штраф. Исполнение данного вида наказания может предусматривать взыскание денежных средств с лица, признанного обвинительным приговором суда виновным в совершении налогового преступления. Данные денежные средства, взыскиваемые в федеральный бюджет, являются неналоговыми доходами и подпадают под категорию «Штрафы, санкции, возмещение ущерба», закрепленную в подп. 1 п. 1 ст. 20 БК РФ.

В то же время, согласно п. 5 ст. 108 Налогового кодекса Российской Федерации³, привлечение к юридической ответственности лица, виновного в совершении налогового правонарушения, не освобождает от обязанности уплаты налогов и (или) сборов. Денежные средства, взысканные в счет исполнения обязанности по уплате налогов и (или) сборов с лица, признанного виновным в совершении налогового преступления, являются, согласно имеющейся классификации бюджетных доходов, налоговым доходом бюджета.

В Российской Федерации бюджетное планирование осуществляется в отношении всех видов доходов, которые планируется получить в определенный бюджетный период. Можно с уверенностью сказать, что в настоящий момент отсутствует специальная методология расчета планируемых к поступлению денежных средств по налоговым преступлениям.

Часть денежных средств, взыскиваемая с виновного в совершении налогового преступления лица, в счет исполнения налогового обязательства закладывается в общий план поступления налоговых доходов, отраженных в ряде промежуточных документов и проекте бюджета, так как эта сумма представляет собой размер его налоговой обязанности, увели-

² Уголовный кодекс Российской Федерации : федер. закон от 13 июня 1996 г. № 63-ФЗ с изм. и доп. // Рос. газета. 1996. 18 июня.

³ Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая : федер. закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ с изм. и доп. // Рос. газета. 1998. 6 авг.

ченной лишь за счет применения штрафных санкций, предусмотренных НК РФ за несвоевременное исполнение обязанности по уплате налогов.

Часть денежных средств, которые планируется взыскать в федеральный бюджет в качестве санкции – штрафа за совершенное налоговое преступление, определяется на основании плановых данных по общей подгруппе доходов бюджета «Штрафы, санкции, возмещения ущерба». Иначе говоря, можно констатировать, что не осуществляется специального планирования поступления в бюджет денежных средств, взыскиваемых по налоговым преступлениям, так же как и отсутствует специальная методология расчета соответствующего плана. Причиной отсутствия специального налогового планирования является то, что БК РФ не содержит такой самостоятельной подгруппы доходной части бюджета, как доходы от взысканий по выявленным налоговым преступлениям. Денежные средства, взыскиваемые с лиц, виновных в налоговых преступлениях, с учетом правовой природы оснований взыскания (штраф как мера уголовно-правовой ответственности и уплата налоговой задолженности, включая штрафные меры, предусмотренные НК РФ за несвоевременную и недобровольную уплату налогов) дифференцируются на две подгруппы доходов бюджета: «Штрафы, санкции, возмещение ущерба» и «Конкретные виды налоговых доходов» (п. 4 ст. 20 БК РФ).

В то же время при осуществлении планирования поступлений в бюджет Российской Федерации доходов по указанным бюджетным подгруппам, совершенно необходимо учитывать важнейшие факторы, влияющие на состояние налоговой преступности в стране, а именно:

1) общий уровень налоговой преступности на основании официальных данных судебной статистики, следственной статистики, а также показатели соотношения количества налоговых преступлений за конкретный год с предшествующими годами, что необходимо для выявления динамики налоговой преступности;

2) оценку факторов, которые влияют на уровень налоговой преступности (одним из таких является фактор правового регулирования налоговых правоотношений).

При планировании поступлений в бюджет налоговых доходов необходимо оценивать, как изменилось правовое регулирование налоговых отношений (введены ли новые налоги, увеличились ли налоговые ставки по установленным налогам и т.п.), какой режим налоговой «жесткости» сложился в стране. Это необходимо для того, чтобы попытаться спрогнозировать поведение налогоплательщиков. Например, усиление налогового бремени в виде увеличения размера налоговой ставки конкретного налога будет способствовать увеличению количества налогоплательщиков, которые будут стремиться уклониться от уплаты налогов незаконными методами. Влияние правового регулирования на состояние сферы налогообложения и поведения налогоплательщиков можно проиллюстрировать на примере правовой новеллы – ст. 28.1 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации, которая гласит: «Суд, а также следователь с согласия руководителя следственного органа или

дознаватель с согласия прокурора прекращает уголовное преследование в отношении лица, подозреваемого или обвиняемого в совершении преступления, предусмотренного статьями 198–199.1 Уголовного кодекса Российской Федерации, при наличии оснований, предусмотренных статьями 24 и 27 настоящего Кодекса или частью 1 статьи 76.1 Уголовного кодекса Российской Федерации, в случае, если до назначения судебного заседания ущерб, причиненный бюджетной системе Российской Федерации в результате преступления, возмещен в полном объеме». Данная норма способствует тому, что сумма налогов, увеличенная за счет соответствующих пеней и штрафов, будет уплачена лицом, желающим выйти из-под уголовного преследования, тем самым будет гарантированно увеличиваться наполняемость бюджета. Одновременно с этим налогоплательщики не могут воспользоваться возможностями соответствующей нормы при повторном совершении налогового преступления, что должно уже ориентировать налогоплательщиков на добросовестное исполнение налоговых обязанностей под угрозой в том числе и уголовной ответственности.

Другим важным фактором, влияющим на уровень налоговой преступности, являются общее экономическое состояние в стране. Кризисные моменты в банковской сфере, рост инфляции и иные экономически негативные ситуации не способствуют развитию и финансовому благополучию субъектов предпринимательской деятельности, которые не всегда могут справиться с негативными экономическими последствиями, испытывают острый недостаток средств, что сказывается на их возможностях добросовестно исполнять налоговые обязанности.

Таким образом, учет обозначенных факторов, влияющих на уровень налоговой преступности, в совокупности с уже имеющимися методиками планирования доходов бюджета, позволит, на наш взгляд, обеспечить составление достоверного бюджета, доходная и расходная части которого будут находиться в заранее определенном балансе.

НЕКОТОРЫЕ ВОПРОСЫ УПЛАТЫ ГОСУДАРСТВЕННОЙ
ПОШЛИНЫ, ВОЗНИКАЮЩИЕ В ПРАКТИКЕ СУДОВ
ОБЩЕЙ ЮРИСДИКЦИИ

SOME QUESTIONS OF PAYMENT OF STATE DUTY IN THE
PRACTICE OF COURTS OF GENERAL JURISDICTION

Ю. Леднева

кандидат юридических наук, доцент

Российская правовая академия Министерства юстиции
Российской Федерации

Рассматриваются вопросы об уплате государственной пошлины, возникающие в практике судов общей юрисдикции. Статья написана на основе актуального законодательства Российской Федерации с учетом изменений Налогового кодекса Российской Федерации в 2013 г. Особое внимание уделяется определению круга юридически значимых действий, за выполнение которых взимается государственная пошлина, а также размерам государственной пошлины. Проблема, рассматриваемая в статье, находится на стыке нескольких отраслей права – налогового, гражданского процессуального и уголовного процессуального.

This article deals with the payment of state fees, arising in the practice of the courts of general jurisdiction. Article is based on the current legislation of the Russian Federation with the changes of the Tax Code of the Russian Federation in 2013. Particular attention is paid to the development of terms of legal actions for the implementation of which the State Tax, and the size of the state fee. The issues discussed in this article is at the junction of several branches of law – the tax on the one hand, and civil procedure and criminal procedure, on the other hand.

2014. Выпуск 4

334

Государственная пошлина является одним из видов налоговых доходов бюджетной системы Российской Федерации. Она установлена Налоговым кодексом Российской Федерации (далее – НК РФ)¹; является федеральным сбором, что означает, что все элементы государственной пошлины, в том числе плательщики, ставки, порядок и сроки уплаты, установлены НК РФ, и что государственная пошлина взыскивается на всей территории Российской Федерации. Так, в соответствии со ст. 333.16 НК РФ государственная пошлина – сбор, взимаемый с лиц, указанных в ст. 333.17 НК РФ, при их обращении в государственные органы, органы местного самоуправления, иные органы и (или) к должностным лицам,

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая : федер. закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. 1998. № 31. Ст. 3824 ; Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая : федер. закон от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2000. № 32. Ст. 3340.

которые уполномочены в соответствии с законодательными актами Российской Федерации, законодательными актами субъектов Российской Федерации и нормативными правовыми актами органов местного самоуправления, за совершением в отношении этих лиц юридически значимых действий, предусмотренных настоящей главой, за исключением действий, совершаемых консульскими учреждениями Российской Федерации; выдача документов (их дубликатов) приравнивается к юридически значимым действиям.

Глава 25.3 НК РФ «Государственная пошлина» определяет все виды юридически значимых действий, за совершение которых уплачивается государственная пошлина, а также устанавливает размеры государственной пошлины за совершение каждого юридически значимого действия, в том числе устанавливает размер государственной пошлины по делам, рассматриваемым в судах общей юрисдикции, мировыми судьями (ст. 333.19 НК РФ). В этой же главе определены особенности уплаты государственной пошлины при обращении в суды общей юрисдикции, к мировым судьям (ст. 333.20 НК РФ); льготы для отдельных категорий физических лиц (ст. 333.35 НК РФ); льготы при обращении в суды общей юрисдикции, а также к мировым судьям (ст. 333.36 НК РФ); основания и порядок возврата или зачета государственной пошлины (ст. 333.40 НК РФ); особенности предоставления отсрочки или рассрочки уплаты государственной пошлины (ст. 333.41 НК РФ).

В системе доходов бюджетов Российской Федерации государственная пошлина не занимает какого-либо значительного места: в абсолютных цифрах бюджетные доходы от государственной пошлины весьма невелики. Чем же тогда объяснить необходимость государственной пошлины и существование научного и практического интереса к ней, учитывая, что данный сбор является одним из самых «долговечных» налоговых доходов, перешедший в современную налоговую систему Российской Федерации из Советской налоговой системы? Чем объяснить актуальность и постоянство, т.е. неизменность присутствия в налоговых системах, государственной пошлины?

Ответ на эти вопросы видится в том, что государственная пошлина представляет собой некое препятствие, которое необходимо преодолеть лицу, обратившемуся за выполнением юридически значимых действий; таким образом, необходимость уплаты госпошлины снижает риск недуманных, необоснованных обращений, обращений не по существу; способствует оптимизации работы госорганов, предупреждая чрезмерную нагрузку на них, препятствует злоупотреблению обращающихся лиц своим правом. Согласимся с Д. В. Тютиным, который рассматривает государственную пошлину в качестве своеобразного «барьера доступности» для получения плательщиком юридически значимых действий: «...условие об уплате государственной пошлины при обращении с исками (заявлениями) в судебные органы препятствует массовому сутяжничеству, ко-

торое, очевидно, парализовало бы их работу»². Поэтому государственная пошлина, учитывая относительно невысокие ее размеры, установленные в законодательстве, в том числе уплачиваемая при обращении в суды общей юрисдикции, на наш взгляд, призвана выполнять не столько фискальную, сколько регулирующую функцию.

В практике судов, в том числе судов общей юрисдикции и мировых судей, возникает много вопросов, связанных с государственной пошлиной, которые мы условно объединили в три группы:

1) вопросы, связанные с определением круга юридически значимых действий, осуществляемых судами общей юрисдикции, за выполнение которых предусмотрена уплата государственной пошлины;

2) вопросы, связанные с определением размера государственной пошлины, уплачиваемой за совершение юридически значимых действий судами общей юрисдикции;

3) процессуальные вопросы, возникающие у судов при применении положений Гражданско-процессуального кодекса Российской Федерации (далее – ГПК РФ) в части регулирования государственной пошлины.

Первая группа вопросов. Объектом обложения государственной пошлиной является совершение уполномоченными лицами юридически значимых действий, круг которых определен в главе 25.3 НК РФ, и не является чем-то постоянным и неизменным. Периодически в указанную главу вносятся изменения, в том числе в ст. 333.19 НК РФ, устанавливающую размеры государственной пошлины по делам, рассматриваемым в судах общей юрисдикции, мировыми судьями. Так, Федеральным законом от 30 апреля 2010 г. № 69-ФЗ введен п. 15 ч. 1 ст. 333.19 НК РФ, согласно которому при подаче заявления о присуждении компенсации за нарушение права на судопроизводство в разумный срок или права на исполнение судебного акта в разумный срок устанавливается госпошлина в размере 200 руб. для физических лиц и 4000 руб. для организаций. Такое добавление в перечень юридически значимых действий было обусловлено принятием Федерального закона от 30 апреля 2010 г. № 68-ФЗ «О компенсации за нарушение права на судопроизводство в разумный срок или права на исполнение судебного акта в разумный срок»³.

С 1 января 2013 г. в соответствии со ст. 28 Федерального закона от 27 декабря 2009 г. № 374-ФЗ «О внесении изменений в ст. 45 части первой и в главу 25.3 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты...»⁴ утратил силу п. 10 ч. 1 ст. 333.19 НК РФ, предусматривающий уплату государственной пошлины при подаче заявления о повторной выдаче копий решений, приговоров, судебных приказов, определений суда, постановлений президиума суда надзорной инстанции, копий других документов из дела, выдаваемых судом, а также при подаче заявления о выдаче дубликатов испол-

² Тютин Д. В. Налоговое право : курс лекций. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

³ Собр. законодательства Рос. Федерации. 2010. № 18. Ст. 2144.

⁴ Там же. 2009. № 52 (ч. 1). Ст. 6450.

нительных документов в размере 4 руб. за одну страницу документа, но не более 40 руб. Исключение данного действия из числа юридических значимых действий, оплачиваемых государственной пошлиной, обусловлено принятием Конституционным Судом РФ определения от 13 июня 2006 г. № 274-О по жалобам граждан Ахалбедашвили Мамуки Гурамовича и Молдованова Константина Викторовича на нарушение их конституционных прав подп. 10 п. 1 ст. 333.19 НК РФ⁵, в котором Конституционный Суд РФ признал подп. 10. п. 1 ст. 333.19 НК РФ не соответствующим Конституции РФ, указав, что данный подпункт утрачивает силу и не может применяться судами.

В связи с этим в настоящее время перед судами встали проблемы как практического, так и теоретического характера. Проблема практического характера заключается в том, что сразу же в разы возросло количество заявлений о повторной выдаче документов из дела⁶: копий постановлений по административным делам, копий решений, определений по гражданским делам, копий приговоров, протоколов судебных заседаний по уголовным делам и т.п. Причем встречаются случаи, когда заявители просят выдать копии материалов из дела не в одном, а нескольких экземплярах. Такая ситуация дезорганизует работу судов и судебных участков, так как существенно увеличивается нагрузка на суды, учитывая, что изготовление копий документов из дела требует значительного количества времени, так как связано, во-первых, с поиском дела, с копированием в нужном количестве экземпляров, с прошиванием копий, заверением их; плюс затраты материального характера – бумага, картридж и т.п., которых в судах не всегда имеется в нужном количестве. Иногда на выполнение копий документов из дела работники суда тратят до нескольких часов в день.

Проблема теоретического характера заключается в том, что между Налоговым кодексом и Уголовно-процессуальным кодексом Российской Федерации (далее – УПК РФ)⁷ возникла коллизия. С одной стороны, НК РФ не предусматривает уплату госпошлины за изготовление копий приговоров, протоколов судебных заседаний, иных материалов по уголовному делу, с другой стороны, в ст. 47, 53, 54 УПК РФ установлено, что обвиняемый, защитник, гражданский ответчик вправе снимать за свой счет копии с материалов уголовного дела, в том числе с помощью технических средств. В ч. 8 ст. 259 УПК РФ говорится о том, что копия протокола изготавливается по письменному ходатайству участника судебного разбирательства и за его счет. Возникает вопрос: как на практике реализовать положение УПК РФ об изготовлении копий материалов уголов-

Ю. Леднева. Некоторые вопросы уплаты госпошлины ...

⁵ Вестник Конституционного Суда РФ. 2006. № 6. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

⁶ Ранее граждане обращались со своим экземпляром копии судебного акта, на котором по просьбе граждан проставлялась отметка о вступлении акта в законную силу.

⁷ Собр. законодательства Рос. Федерации. 2001. № 52 (ч. 1). Ст. 4921.

ного дела за счет участников судебного разбирательства и чем, каким нормативным правовым актом это должно регулироваться?

На наш взгляд, установление платы за повторную выдачу копий документов из материалов дела (уголовного, гражданского, административного) необходимо в целях предотвращения злоупотребления своим правом лицами, участвующими в деле, и, соответственно, предотвращения дополнительной нагрузки на суды, превращения их в копировально-множительные бюро. Поскольку законодатель отказался от использования такого инструмента, как государственная пошлина, которая устанавливалась в едином нормативной акте – НК РФ, то, видимо, придется в каждом отраслевом нормативном акте – ГПК РФ, УПК РФ, КоАП РФ – устанавливать правила выдачи повторных копий документов из дела, включая размер платы и порядок ее внесения. Также следовало бы установить сроки выдачи повторных копий документов из дела, так как уже было указано выше, что некоторые запросы на выдачу копий весьма объемны и их исполнение занимает много времени. На наш взгляд, три рабочих дня – достаточный срок для выполнения любого запроса на выдачу копий документов из дела.

При урегулировании вопроса платы за повторную выдачу копий документов в УПК РФ необходимо предусмотреть льготы для осужденных к лишению свободы и находящихся под стражей, которые не трудоустроены и не имеют денежных средств на лицевом счете с учетом определения Конституционного Суда РФ от 13 июня 2006 г. № 274-О. Что касается размера платы за повторную выдачу копий документов из дела, то практика показала, что ранее установленный размер – 4 руб. за одну страницу документа, но не более 40 руб. – был достаточным для предотвращения негативных последствий отмены платы вообще, но с учетом инфляции полагаем, что размер платы может быть и увеличен, например до 5 руб. за одну страницу, но не более 50 руб.

В ожидании законодательного разрешения возникшей коллизии суды поступают по-разному: кто-то по-прежнему требует уплаты госпошлины, кто-то выдает копии бесплатно.

Вторая группа вопросов. Размер государственной пошлины, уплачиваемой за совершение юридически значимых действий судами общей юрисдикции и мировыми судьями, установлен в ст. 333.19 НК РФ, причем для каждого вида юридически значимого действия установлен свой размер. Последний раз изменения в эту статью в части повышения размера государственной пошлины вносились Федеральным законом от 27 декабря 2009 г. № 374-ФЗ, однако, несмотря на повышение, размеры государственной пошлины остаются сравнительно невысокими. На наш взгляд, необходимо повысить минимальные размеры государственной пошлины, сохранив на нынешнем уровне ее максимальные размеры. Это связано со следующим. В настоящее время размер государственной пошлины при подаче заявления по делам о взыскании алиментов составляет 100 руб., учитывая, что истцы по таким искам освобождены от уплаты государственной пошлины и бремя уплаты государственной пош-

лины ложится на ответчика. Причем, если выдается судебный приказ о взыскании алиментов, то размер государственной пошлины уменьшается в два раза, т.е. составляет всего 50 руб. Поскольку в добровольном порядке ответчики и должники, как правило, государственную пошлину не уплачивают, то судам приходится исполнять такие дела путем направления исполнительных листов в Службу судебных приставов. Практика показывает, что решения судов на такие незначительные суммы судебными приставами исполняются крайне редко. В итоге получается, что затраты на взыскание государственной пошлины в размере 50, 100 и даже 200, 400 руб. намного, в разы, превышают саму взыскиваемую сумму. Это можно проверить простыми математическими расчетами. Например, чтобы взыскать государственную пошлину с должника в размере 50 руб. на основании судебного приказа необходимо сначала выписать исполнительный лист, стоимость которого превышает 50 руб., занести об этом информацию в три журнала, потом направить исполнительный лист заказным письмом в Службу судебных приставов, уплатив за заказное письмо примерно 50 руб. Далее, ожидая от приставов исполнения, направлять им регулярно, как того требует Инструкция по делопроизводству, запросы об исполнении также заказными письмами, стоимость которых составляет порядка 50 руб. за одно письмо. Это только прямые финансовые затраты, не считая время, затрачиваемое работниками суда на оформление исполнительного листа и отправку почты. Финансовые и временные затраты Службы судебных приставов по исполнению государственных пошлин на незначительные суммы также надо учитывать, и они тоже – не маленькие. Поэтому, на наш взгляд, минимальный размер государственной пошлины необходимо установить с таким учетом, чтобы покрывались минимально необходимые затраты государства хотя бы на отправку судебной почты. Представляется, что таким минимальным размером могла бы стать сумма в 500 руб. Предвидя возражения о том, что таким образом будет ограничена доступность к правосудию, обратим внимание, что законодательство РФ содержит массу возможностей уменьшить плату, вплоть до полного освобождения от уплаты государственной пошлины: льготы по уплате государственной пошлины, отсрочка и рассрочка в ее уплате, снижение судом размера подлежащей уплате государственной пошлины; начиная с 29 декабря 2012 г. суды общей юрисдикции или мировые судьи, исходя из имущественного положения плательщика, вправе освободить его от уплаты государственной пошлины по делам, рассматриваемым указанными судами или мировыми судьями (ч. 2 ст. 333.20 НК РФ).

Наблюдая все возрастающую нагрузку на судебную систему, совсем не складывается впечатление, что в Российской Федерации нарушаются конституционное право граждан на доступ к правосудию. На наш взгляд, беспрепятственный доступ к правосудию в нашем государстве обеспечен каждому желающему в полном объеме.

В то же время льготы и освобождения от уплаты государственной пошлины на практике приводят к злоупотреблению истцами своими

правами. Например, будучи освобожденными от уплаты государственной пошлины, потребители обращаются в суд с исками по любому поводу. Например, в суд обратился истец с иском о взыскании с продавца семечек суммы в 11 руб. в счет стоимости 80 % семечек из упаковки, которые оказались, по мнению, истца некачественными. Думается, что барьер в виде необходимости оплаты государственной пошлины, хотя бы в случае отказа судом в удовлетворении исковых требований, предотвращал бы появление таких исков, и, соответственно, содействовал бы снижению нагрузки на судебную систему.

Нельзя не согласиться с мнением Д. В. Тютина, что возмездность сборов не означает их эквивалентности, что определить «стоимость» соответствующих юридически значимых действий в денежном выражении затруднительно либо вообще невозможно⁸. Однако, с другой стороны, минимальный размер государственной пошлины можно сделать сопоставимым с минимально необходимыми материальными затратами судов; в противном случае фискальная функция госпошлины нивелируется вообще. В связи с этим заслуживающими внимания являются высказывания М. В. Карасёвой о возможности определения размера государственной пошлины не от цены иска, а от фактических затрат суда⁹.

Третья группа вопросов возникает у судов по государственной пошлине в рамках гражданского судопроизводства, в том числе у судов общей юрисдикции при применении норм ГПК РФ, регулирующих отношения, возникающие при уплате государственной пошлины.

С одной стороны, ГПК РФ содержит отсылочные нормы, в соответствии с которыми размер и порядок уплаты государственной пошлины устанавливаются федеральными законами о налогах и сборах (ч. 2 ст. 88 ГПК РФ), льготы по уплате государственной пошлины предоставляются в случаях и порядке, которые установлены законодательством Российской Федерации о налогах и сборах (ст. 89 ГПК РФ), основания и порядок предоставления отсрочки или рассрочки уплаты государственной пошлины устанавливаются в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах (ст. 90 ГПК РФ). С другой стороны, ГПК РФ содержит правовые нормы, регулирующие порядок уплаты государственной пошлины, где госпошлина относится к разновидности судебных расходов наряду с издержками, связанными с рассмотрением дела (ч. 1 ст. 88 ГПК РФ).

На многие вопросы содержатся ответы в актах высших судов, например, в Информационном письме Высшего Арбитражного Суда РФ от 13 марта 2007 г. № 117 в редакции Информационных писем от 11 мая

⁸ См.: Тютин Д. В. Указ. соч.

⁹ См. подробнее: Карасёва М. В. Некоторые определения Конституционного Суда РФ 2007 года : доктринальные просчеты и импульсы к научному осмыслению // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ. 2007. С. 10.

2010 г. № 139 и от 12 марта 2013 г. № 155 «Об отдельных вопросах практики применения Главы 25.3 Налогового кодекса РФ»¹⁰.

В настоящей статье мы коснемся двух проблем: проблемы уплаты госпошлины при увеличении цены иска в гражданском процессе и при определении размера государственной пошлины при частичном удовлетворении исковых требований¹¹.

Согласно ч. 2 ст. 92 ГПК РФ при увеличении размера исковых требований рассмотрение дела продолжается после предоставления истцом доказательств уплаты государственной пошлины или разрешения судом вопроса об отсрочке, о рассрочке уплаты государственной пошлины или об уменьшении ее размера в соответствии со ст. 90 ГПК РФ. Это означает, что суд вправе отложить слушание дела, предоставив возможность истцу доплатить государственную пошлину. Однако ГПК РФ не содержит ответа на вопрос, как поступить суду, если истец не произведет доплату? Продолжать откладывать слушание дела? Но это может привести к нарушению срока рассмотрения дела в суде (1 месяц для мировых судей и 2 месяца для районных судов). Права приостановить производство по делу в такой ситуации у суда не имеется. Потому возможно два варианта развития событий: первый – продолжать рассматривать дело по существу с учетом увеличенных исковых требований, но в решении определить размер судебных расходов с учетом недоплаченной государственной пошлины в доход государства; второй, предлагаемый авторами Постатейного комментария к ГПК РФ под ред. П. В. Крашенинникова¹²: «В случае непредставления доказательств доплаты государственной пошлины суд имеет право рассмотреть дело, исходя из того размера требований, который был заявлен первоначально». Первый вариант, на наш взгляд, является более предпочтительным, чем второй, так как непонятно, на каком основании суд, после того, как примет уточненные исковые требования, будет рассматривать дело из заявленных первоначально исковых требований. Полагаем, что в целях решения указанной проблемы, можно внести в ГПК РФ дополнительное основание для приостановления производства по делу – неуплата государственной пошлины при увеличении исковых требований. Эта мера, как нам кажется, будет наиболее эффективной.

При определении размера государственной пошлины при частичном удовлетворении исковых требований суды исходят из ст. 98 ГПК РФ. Исходя из статьи, стороне, в пользу которой состоялось решение суда, суд присуждает возместить с другой стороны все понесенные по

¹⁰ Для судов общей юрисдикции данное Информационное письмо также актуально, так как аналогичные ситуации и вопросы возникают и в судах общей юрисдикции, у мировых судей. См. текст письма в справ.-правовой системе «КонсультантПлюс».

¹¹ Вопросы, связанные с государственной пошлиной, возникающие в рамках гражданского судопроизводства, заслуживают самостоятельного научного осмысления и анализа.

¹² Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

делу судебные расходы; в случае, если иск удовлетворен частично, указанные в настоящей статье судебные расходы присуждаются истцу пропорционально размеру удовлетворенных судом исковых требований, а ответчику – пропорционально той части исковых требований, в которой истцу отказано. На практике зачастую возникает вопрос, применяются ли в этом случае положения ст. 333.19 ГПК, согласно п. 1 ч. 1 которой по делам, рассматриваемым в судах общей юрисдикции, мировыми судьями, государственная пошлина уплачивается при подаче искового заявления имущественного характера, подлежащего оценке, при цене иска до 20 000 руб. в размере 4 % цены иска, но не менее 400 руб. Поясним на примере.

Истец подал заявление о взыскании с ответчика 8000 руб. в счет возмещения ущерба, причиненного заливом квартиры, уплатив при этом госпошлину в минимальном размере 400 руб. В ходе судебного разбирательства выяснилось, что размер причиненного ущерба составляет не 8000 руб., а, скажем, 6000 руб., т.е. иск удовлетворен не полностью, а частично – на 75 %. Возникает вопрос, в каком размере взыскивать с ответчика в пользу истца государственную пошлину: в минимально допустимом размере, установленном НК РФ, т.е. 400 руб., или в размере, пропорциональном удовлетворенным исковым требованиям, т.е. в размере 300 руб., исходя из правил, установленных ст. 98 ГПК РФ. При разрешении данной коллизии, на наш взгляд, следует исходить из положений ст. 98 ГПК РФ и взыскивать государственную пошлину пропорционально удовлетворенным исковым требованиям, невзирая на минимальный размер государственной пошлины, установленный НК РФ.

Таким образом, несмотря на кажущуюся простоту и легкость государственной пошлины, на практике у судов возникает много проблем, связанных с ее уплатой, в связи с чем институт правового регулирования государственной пошлины требует дополнительной теоретической проработки вплоть до внесения изменений в законодательство Российской Федерации, причем не только налоговое, но и гражданско-процессуальное.

CONDITIONS FOR APPLICATION OF BUDGET DUES PAYMENTS
REMISSION IN POLAND

УСЛОВИЯ ПРИМЕНЕНИЯ ОСВОБОЖДЕНИЯ ОТ УПЛАТЫ
ОБЯЗАТЕЛЬНЫХ ПЛАТЕЖЕЙ В БЮДЖЕТ В ПОЛЬШЕ

M. Zdebel

Prof. Dr

University of Silesia

Conditions for payment of obligations in favor of State budget and other public institutions regardless of whether they have public law character or civil law character under certain circumstances should be modified for the benefit of the obliged person. It requires precaution and deliberation for the organs authorized to assess and collect the AM performances to make decisions about granting allowances in the realizations of them, including the form of full or partial remission of the obligation, taking into consideration financial effects they cause for public finances. Polish law makes their use in every case dependent on the occurrence of the statutory prerequisites of both formal and material character. Among material prerequisites special significance is given to the existence of «public interest» or «an important interest of the obliged person». The article is devoted to the presentation of conditions for the application of an allowance in the form of remission of an obligation on the grounds of the Polish law.

Условия уплаты обязательств в пользу государственного бюджета и других публичных институтов независимо от того, носят ли они публично-правовой или частноправовой характер при определенных обстоятельствах должны быть скорректированы в пользу обязанного субъекта. Необходима осторожность и обдуманность в деятельности органов, уполномоченных устанавливать и взимать платежи, для принятия решений о предоставлении льгот, включая формы полного или частичного освобождения от исполнения обязанностей, принимая во внимание финансовый эффект, который они могут оказать на публичные финансы. Польское законодательство устанавливает основания для их применения в каждом конкретном случае. Среди основания материальных предпосылок особое значение придается наличию публичного интереса или заслуживающего внимания интереса обязанного лица.

The provisions of laws binding in Poland, particularly of the laws of 27 August 2009 regarding public finances (hereinafter called «Law»)¹ as well as the *Tax Regulations Law of 29 August 1997* (hereinafter called TR)² allow the application of abatements in payments of dues of public legal and civil

¹ Journal of law, № 157, pos. 1240.

² Ibid. № 137, pos. 926 with changes.

© Zdebel M., 2014

legal character. The discourse is notably about taxes, non-tax budget dues and monies dues of civil legal character – art. 55, 60 of the Law and art. 67a of TR.

The necessity of making establishments of that kind follows from the fact that in particular situations the person obliged, despite the formal legal status he holds, has the right to expect from the organ responsible for the assessment and collection of the performance to liberate him of the financial obligations³. This is so because the financial law provisions cannot foresee and take into consideration all the situations in which the person obliged to pay can find himself⁴. In practice it means that the AM organ will settle easier terms of payments, reduce their measure and even discharge the obliged person from liabilities⁵. The latter takes place in case of making a decision of discharge from the entire measure of liability as well as remit the possible arrears interests. The hitherto prevailing legislative practice shows that allowances⁶ in public legal and civil legal dues most often take the form of remission of an obligation, an adjournment of the term of its payment or the obligation installment plan. The application of any of the allowances, though they shape the financial situation of the payer to a different degree, means a deviation from general rules of obligations performance⁷. Here it is necessary to notice, however, that a full obligation remission does not lead to the demanded obligation performance but causes its termination in case of public legal obligations⁸ or an exemption from debt in case of civil legal dues⁹. On the other hand, an allowance of adjournment in monies due payment basically means prolongation for due payment whereas the obligation installment plan is a division of the due amount into at least two parts and sets for each of them a separate date of payment. The result of the application of the latter allowances is thus not a resignation from monies due but, respectively, an agreement for the full obligation payment in the later term or payment of the obligation in parts in the later term than the

³ P. Pomorski refers to the existence of such conditions regarding the performance of tax obligations – see: *P. Pomorski*, System ulg w spłacie należności podatkowych w świetle przepisów ordynacji podatkowej [in:] *Ordynacja podatkowa w teorii i praktyce*, red. B. Kucia – Guściora, M. Munnich, L. Bielecki, A. Krukowski, Lublin 2008, p. 9.

⁴ With reference to tax obligations it is emphasised by S. Presnarowicz, *Ułgi i zwolnienia uznaniowe w ordynacji podatkowej*, Warszawa 2002, p. 13.

⁵ According to W. Nykiel in case when the discharge from liabilities regards all the measure of tax dues /tax, tax interests arrears, prolongation fees/ it is more eligible to use the expression : «tax exemption» – see: *W. Nykiel*, *Ułgi i zwolnienia w konstrukcji podatku*, Warszawa 2002, p. 31.

⁶ The abatements mentioned above should be differentiated from the abatements treated as tax autonomous construction element, defined by the regulation of art. 3 p. 6 TR.

⁷ See: *S. Presnarowicz*, *Ułgi*, op. cit., p. 13.

⁸ This mainly regards tax obligations – see: *M. Zdebel*, Public interest as a prerequisite for remission of tax obligations, «Silesian Journal of Legal Studies», Contents vol. 3, p. 101 and the following.

⁹ See: *R. Szostak*, Udzielanie ulg w spłacie należności cywilnoprawnych przysługujących jednostkom samorządu terytorialnego, «Samorząd Terytorialny» 2011, № 6, p. 54.

one resulting from the binding regulations¹⁰. Allowance which is a remission occurs thus similarly to the adjournment of the payment term and similarly to payment installment plan and next to systemic allowances which are a constructive element of a given tax¹¹, however, contrary to them, it has exceptional character, as the rule here is the payment of obligations and not an exemption of the obliged from the obligation¹².

Statutory acceptability of application of the obligation remission (entirely or partly) upon petition of the obliged person in a situation when, from the financial point of view, it means resignation from public resources within the meaning of art.5 of the Law makes one feel inclined to undertake an attempt to set conditions for its application. Undertaking that range of issues is also justified by the fact that according to the wording of art.216 of the Constitution of the Republic of Poland¹³, public resources are accumulated and expended exclusively in the way specified in the law, and thus any modification of the rules of their consumption is possible only in cases and scopes clearly specified in the law¹⁴.

The analysis of the indicated issues can be carried out on the basis of different criteria. The most important, though, undoubtedly hardly subject to evaluation, is the criterion of statutory conditions-prerequisites for the application of the obligations remission (hereinafter – allowance). Due to the multi-plot of the undertaken issues, notably the fact that on the ground of the regulations of art. 55–59 of the Law as well as art.67a and the following of the TR both material and formal prerequisites can be distinguished. The sequence of considerations included in this work was conformed to the already mentioned division of prerequisites. Herein it is necessary to indicate that in spite of the differences occurring between legal regulations relating to the remission of public legal dues and civil legal dues – with respect to both of them – it is justified to use the attainments of science and administrative court judicial decisions in so far as allowances in payments of tax obligations¹⁵ are concerned. It is supported most of all by the fact that abatements in payment of these obligations take generally the same form (with the exception of omission of the settlement and collection of tax obligation- art.22 OP¹⁶).

¹⁰ See: *I. Lipiec-Warzecha*, Commentary on the art. 55 of the law of public finances, p. 1. URL: <http://lex.bg.us.edu.pl/lex/content.rpc?regId=13214628505756&nr>

¹¹ See: *M. Popławski*, Charakter ulg i zwolnień podatkowych będących pomocą publiczną, «Monitor Podatkowy» 2005, № 7, p. 31.

¹² See: sentence of the S. C. of the 15th of May, 1991, A.C./Gd 295/91, «Przegląd Orzecznictwa Podatkowego» 1994, № 1, pos. 7.

¹³ The law of the 2nd April, 1997, Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej, Journal of Laws № 78, pos. 483.

¹⁴ In case of civil legal dues according to the provisions of the statute – see: *R. Szostak*, Udzielanie, op. cit., p. 48.

¹⁵ See: *I. Lipiec-Warzecha*, Commentary to art. 59, op. cit., p. 8.

¹⁶ Although the lawmaker does not use an identical terminology it is necessary to acknowledge that on the ground of the statute a similar function is fulfilled by art. 58 of the Law 4, which empowers administrators of the budget parts or state administrators of funds earmarked for specified purposes to agree not to vindicate the state budget liability on the ground of civil legal agreements, of which the total with interests does not exceed 100 zlotys.

Moreover, their application is based upon the occurrence of equivalent statutory prerequisites as well as discretionary character of the decisions made by organs entitled to their allowance.

Considering differentiated legal character of monies dues, in case of which an allowance can be applied, at first it becomes indispensable to set the meaning of the notions: «budgetary tax obligation», «non-tax budgetary obligation» and the notion: «obligation of civil legal character». It is relatively easy to explain the first of the above mentioned notions because the lawmaker included the legal definition of tax in art. 6 of TR. According to it tax is a public-legal, non-payable, obligatory and non-returnable pecuniary performance in favor of State Treasury, a province, a district or a commune, resulting from tax law. The cited definition based on objective elements – the so called invariable characteristics of tax obligation and the subjective ones indicating the «beneficiary» of that type of performances, almost fully reflects the standpoint of the doctrine¹⁷ and generally allows to differentiate this type of public tribute from other tributes, particularly from fees, contributions and customs duties¹⁸.

Much more complex interpretation is required for the notion «non-tax budgetary obligations» which is referred to in art. 60 and in TR. The latter introduces even its definition in art. 3, p.8, stating that the obligations should be understood as obligations not being taxes or fees that make for state budget income or budget of the local government unit, and which result from the public law relations. The existing difficulty in establishing the legal essence of non-tax budgetary dues (hereinafter NBD) follows from the fact that the regulation of art. 5 of the Law 2, pt. 1 of the Law does not involve the discussed notion and simultaneously includes into public tributes «other pecuniary performances» of which the duty to be performed in favor of the state, local government units, funds earmarked for specified purposes as well as other units of public finances sector results from separate laws». Any unequivocal and comprehensive answer to the question of what should be treated as NBD in light of the binding regulations is not included in the regulation of art.60 of the Law. Dues of that kind are indicated in the mentioned regulation, but this is not done in a comprehensive way of which the evidence is the use of the expression «in particular». The catalogue of dues determined by the promulgated regulation has thus the character of an open catalogue¹⁹. It involves very different types of liabilities which can not be unequivocally categorized. Besides performances of non-payable

¹⁷ According to B. Brzeziński general character of the performance and the result of tax payment in the form of assumption of pecuniary means should be included into those characteristics – see: *B. Brzeziński, Zarys prawa finansów publicznych*, Toruń 1997, p. 101.

¹⁸ See: *Prawo finansowe*, red R. Mastalski, E. Fojcik-Mastalska, Warszawa 2011, p. 132 and following. *Podstawy finansów i prawa finansowego*, red. A. Drwillo, Warszawa 2011, p. 389 and following.

¹⁹ See: *R. Suwaj*, The impact of the law 27.08.2009 of public finances upon the scope of the administrative executive proceedings, «Finanse komunalne» 2011, № 3, p. 6.

character, e.g. the amount of donation subject to restitution in cases determined in the Law, it comprises the performance of civil law character which has an attribute of payment, i.e. guarantee indebtness, liabilities on the grounds of surety given by State Treasury and local government units (hereinafter LGU) as well as performances not included in any of the AM groups which provide a real source of income either for State Treasury or for LGU. The latter are as follows: surplus money payment of active assets of local government budgetary institutions, profits gained by state and local government budgetary units on the basis of separate laws, but also revenues collected by LGU which are connected with the realization of tasks belonging to government administration as well as other tasks deputed to LGU by separate laws and not transferred onto account of state budget income – art. 60 pt.3,4,7 and 8. Successively, the called up definition of NBD refers straight, which can not be said about the AM regulations, to the public law relations²⁰ of an obligation character²¹. It means that they can exclusively result from legal relations that, contrary to civil law relations, are characterized by the lack of equivalency of subjects participating in them, and the basis for shaping such relations is «commonly binding regulations²², not the will of the parties, as in the case of agreements»²³.

To sum up the hitherto considerations it would be necessary to accept that NBD. should satisfy the following conditions ²⁴:

1. not to have the features of a tax or a fee²⁵,
2. have public law character ²⁶,

²⁰ According to R. Trykozko such dues have the character of public means yet before passing them to the budget – see: *R. Trykozko, Ustawa o finansach publicznych. Komentarz dla jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2010, p. 146.

²¹ Public law character of such dues is confirmed by judicial decisions, ex. the sentence of SAC (State Administrative Court) of 18.03.1999, I SA/Po 1565/98, LEX № 37217 as well as the sentence of 24.02.2000, SA/Bk 976/99, LEX № 47667.

²² In the opinion of A. Huchli public law performances are characterised by the fact that the basis for imposing and establishing them are public law acts and gaining them aims at public needs satisfaction – see: *A. Huchla, Świadczenia, do których stosuje się Ordynację podatkową*, [in:] *Księga jubileuszowa Profesors Marka Mazurkiewicza, Studia z dziedziny prawa finansowego, konstytucyjnego i ochrony środowiska*, red. R. Mastalski, Wrocław 2001, p. 262 and E. Ruskowski, [in:] *Finanse publiczne i prawo finansowe*, vol. 1, Warszawa 2000, p. 13 and following.

²³ Cit. *S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2009, p. 43; see also: *B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Ordynacja podatkowa. Komentarz* 2010, Warszawa 2010, p. 59; *Ordynacja podatkowa 2011*, red. H. dzwonkowski, 3rd issue, Warszawa 2011, p. 14.

²⁴ See: *M. Ślifirczyk, Niepodatkowe należności budżetowe-pojęcie i systematyka*, [in:] *Gdańskie Studia Prawnicze, Studia Prawno – Finansowe*, red. A. Drwiło, 2007, vol. XVI, p. 337.

²⁵ See: *B. Brzezinski, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska, Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Toruń 2002, p. 11.

²⁶ This feature can evoke doubts in the light of the liability mentioned by art. 60 pt. 2 of the Law, whose source are civil law transactions – see: *R. Suwaj, Wpływ. op. cit.*, p. 7.

3. give rise to legal relations of obligatory character,
4. make for the income for the State budget or for the local government unit. Performances having all the specified features should not, however, be treated as a special and separate kind of public tribute²⁷. The assumption is though that they have broad character and comprise all that public law performance which does not have features of taxes or fees, although they can be constructively close to them²⁸. According to L. Etel²⁹ within their limits they will include both contributions and deductions as well as entries and surcharges³⁰.

Passing to the characteristics of the last of the listed types of dues – «of civil law character» it is necessary to indicate most of all that unlike liabilities presented earlier the provisions of the statute do not involve a definition and do not determine the scope: either a subjective or an objective one of that notion. Taking into consideration the wording of the hitherto called in regulations it would be necessary, in relation to it, to assume that the objective dues come from sources other than typical tax obligations³¹ or NBD, but at the same time, that there are no formal reasons to exclude them from the category of public incomes (public means), of which it is written in the provision of art. 5 of the Law 2 of the Law³². As a result it should be recognized that the civil law dues are dues that result from the civil law relations created with the help of civil law method which assumes freedom and autonomy of the parties, property sanction and a judicial way of solving disputes³³. Bearing that in mind one should agree with the opinion of R. Szostak according to whom the legal title to demand payments of the dues can not only be an agreement but also compensation and groundless enrichment³⁴. If, however, an attempt to classify the objective dues were made on the basis of the criterion of their having characteristics of public

²⁷ According to *M. Ślifirczyk* this is rather a notion of technical legal character letting a particular aggregation of legal institutions undergo the same regulations – see: *M. Ślifirczyk*, *Niepodatkowe*. op. cit., p. 337.

²⁸ According to R. Suwaj non-tax dues of public law character are all the pecuniary dues and expected income that came into existence on the basis of unilateral administrative act and moreover, the dues mentioned in art 60 of the Law – see: *R. Suwaj*, *Wpływ*., op. cit., p. 8.

²⁹ See: *L. Etel*, Czy uchwały rad gmin w sprawie renty planistycznej i opłaty adiacenckiej są w nadzorze regionalnych izb obrachunkowych?, „Finanse Komunalne» 2010, № 3, p. 37; see also: *B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski*, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Toruń 2007, p. 27.

³⁰ See: *I. Czaja-Hliniak*, *Prawnofinansowa instytucja dopłat jako forma pozapodatkowych danin publicznych*, Kraków 2006, p. 39 and following.

³¹ See: *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, red. P. Smoleń, Warszawa 2012, p. 418.

³² See: *Nowa ustawa o finansach publicznych wraz z ustawą wprowadzającą. Komentarz polityczny*, red. E. Ruśkowski, J M. Salachna, Gdańsk 2010, p. 201.

³³ See: *A. Stelmachowski*, *Zarys teorii prawa cywilnego*, Warszawa 1998, p. 35 and following.

³⁴ See: *R. Szostak*, *Udzielanie*, op. cit., p. 48.

income which is understood as income resulting from other titles than public law obligation of tax character or non-tax character, it would occur that they can take an exceptionally differentiated form. This group of income should thus include both estate income, e.g. contract of hire or rent and other contracts of similar character (e.g. perpetual usufruct, lease), dividends of the owned property laws as well as interests of means deposited on bank accounts, of the owned securities³⁵ or stipulated penalties, assessed in case of not performing or an inadequate performing of the contract³⁶ and when it comes to LGU dues, this refers to dues for the hospital stay, water supply, sewage collection etc.

Having in mind the contents of the laws mentioned above prerequisites, fulfilling of which is the condition for the lawmaker to grant an allowance can be divided into two categories, i.e. prerequisites of formal character and those of material character. Prerequisites which are included in the first category should be connected with both the behavior of debtor expected by the lawmaker as well as the organs which decide on the scope of their application. Most of all it is necessary to indicate, however, that the provisions of the Law and TR clearly limit, from the subjective point of view, the categories of dues which can be the object of allowance. These are thus, according to regulation of art. 55, dues falling exclusively upon government administrative organs, state budgetary units or state purpose funds. This does not regard thus the dues falling upon other units included in the sector of public finances – art. 9 of the statute – even if they had the status of state legal person or state organizational unit. A similar legal construction is used by the lawmaker in case of dues falling upon local government. In this case, dues the payment of which can be connected with an allowance can result from the activity of two generally determined categories of subjects – LGU³⁷ and units subordinate to them, e.g. budgetary units or local government budgetary facilities – art. 59.

In relation to the presented solutions the subjective scope of performances was specified in a slightly different manner with reference to NBD and tax dues, because with reference to the first ones, art. 60 of the Law concerns state budgetary income or the income of the local government units, whereas tax dues fall upon State Treasury, province, district or commune respectively on the basis of the quoted regulation of art. 6 of TR.

Prerequisites of a formal character should also involve a requirement of taking legal action by debtor and file a petition for such an allowance which is a remission of the due as a whole or part of the due in case of the existence of

³⁵ See: Nowa ustawa, op. cit., p. 201 ; *R. Szostak*, *Udzielanie*, op. cit., p. 48.

³⁶ See: *Ł. Jaroszewski*, *Stosowanie ulg w zakresie spłaty niepodatkowych należności jednostek samorządu terytorialnego na podstawie ustawy z 29.08.2009 o finansach publicznych*, «Samorząd Terytorialny» 2011, № 1–2, p. 76.

³⁷ There are not thus any obstacles to admit that the given regulation finds application for the LGU of each level and also that contrary to art. 9 pt. 2 of LFL the lawmaker does not bind the allowance application with functioning of the LGU relations.

at least one of the material prerequisites – art. 57 and 60 of the Law 1 as well as art. 67a § 1 of TR. As a deviation from the rule of granting an allowance on petition it is necessary, however, to treat the regulations of art. 56 and art. 59 of the Law 3 and 4, of the law which, in case of the occurrence of at least one of the types of events specified by the regulation of art. 56, authorize an appropriate organ to make a decision about the application of allowance, that is a remission of dues of civil law character. The tax authority has similar powers in case of the occurrence of whatever event specified by the regulation of art. 67d of TR.

The material prerequisites, occurrence of which is conditioned by granting the petition for an allowance do not have a homogenous character. This is the result of the fact, that, although all of them take a form of general clauses, they are not identical with reference to the discussed types of dues. Moreover the lawmaker, to a different extent, makes the evaluation of their occurrence dependent on the statement whether in the particular case the remission would be equivalent to giving public aid^{38 39}.

Editing regulations of art. 56 of the Law 1 pt.5, art. 67 of the Law and art. 67a § 1 of TR seems to convince that the intent of the lawmaker was to introduce a general rule that making a decision about the application of the allowances in the obligations payment, including the one about remission, the organ should take into account «an important taxpayer interest, a public interest» or both the prerequisites jointly. In reality, however, taking into consideration the wording of art. 57 of the Law it is necessary to acknowledge that when the object of remission on the petition of the obliged person were to be a part of the due of civil law character, the decision about remission or rejection of remission should be based on confirmation of the existence of a prerequisite other than the above mentioned, though one that makes for a general clause as well. The called up regulation refers to the occurrence of «cases justified by social or economic reasons, especially however, debtor's payment abilities as well as justified State Treasury interest». In the course of theoretical considerations it cannot be excluded that in a given case, when it comes to the discussed type of due each of the prerequisites occurs or, for example, one of the prerequisites based on public interest or an important interest of the obliged person as well as the prerequisite specified by art. 57 of the Law. Literature on the subject seems, however, to focus upon «competition» of the prerequisites mentioned in the regulations of art. 56 of the Law 1 pt.5 of the law as well as of art. 67a §1 of TR. Not engaging oneself into detailed considerations of the subject, the author of the work

³⁸ It is said about regulations of the law of the day of the regulations of 30, April, 2004 about proceedings in cases regarding public aid, un. text 2007, № 59, pos. 404 with ch.

³⁹ See: M. Zdebel, Przesłanki umarzania należności publicznoprawnych przedsiębiorców w świetle przepisów o warunkach udzielania pomocy publicznej [in:] Prawo finansowe w warunkach członkostwa Polski w Unii Europejskiej, Księga jubileuszowa dedykowana Profesor Wandzie Wojtowicz, ed. A. Pomorska, P. Smoleń, J. Stelmasiak, A. Gorgol, Lublin 2011, p. 451 and following.

presents the opinion that carrying out analyses regarding the competition of the above mentioned prerequisites in light of the binding legal status does not have any bases. It is the interpretation of the AM regulations that most of all speaks against it, and the use of the word «or» by the lawmaker in particular. The presented view finds basis in the literature on the subject, though at the same time it is emphasized that giving more importance to the public interest by a tax authority in a specific case can not be ruled out, but it should always be unequivocally and convincingly justified⁴⁰.

Regardless of the type of prerequisite, decisions of organs regarding the application of allowances are based on the «administrative acknowledgement». This means that in cases of proceedings with the participation of these organs, they have possibilities of making choices of legal consequences of the arisen situation (stated facts), to which refers the hypothesis of the indicated legal norms⁴¹. In other words the organ making decisions in case of granting an allowance is not obliged to grant it, whereas the evaluation made by that organ as both to the question if there were any prerequisites as well as what their influence is upon making a decision in the case of granting or the rejection of granting of an allowance is based on elements of fairness nature⁴². This standpoint is in accordance with the jurisdiction standpoint⁴³.

The presented view does not of course mean that the administrative acknowledgment on the basis of which organs make decisions is of an unlimited character^{44 45}.

Taking into account the purposes of the present work, the detailed analysis of the contents of the indicated prerequisites exceeds the limits determined by the subject of the work, it is doubtless, however that their

⁴⁰ See: *B. Brzezinski, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski*, *Ordynacja*. Toruń 2007, op. cit., p. 471 as well as sentences of SAC: of 30.10.2002., III SA668/01 not published as well as of 30.05.2001, IIISA 830/00, «Monitor Podatkowy» 2001, № 9, p. 2.

⁴¹ See: *B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski*, *Ordynacja*. Toruń 2007, op.cit., p. 464.

⁴² See: *B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki*, *Ordynacja podatkowa*. Komentarz, Warszawa 2003, p. 274.

⁴³ See: sentence of S.C. of 08.11.1996, IIIRN24/96, «Przegląd Orzecznictwa Podatkowego» 1999, № 21, pos. 6 ; sentence of SAC of 15.02.1984, SA/Wr8/84, «Przegląd Orzecznictwa Podatkowego» 1992, № 2, pos. 31; sentence of SAC of 24.04.2001, I SA/Ka 498/00, «Prawo Przedsiębiorcy» 2001, № 45, p. 14; See also sentence of SAC of 01.06.1981, SA820/81, «Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego» 1981, № 1, pos. 57 with approving gloss of J. Łętowski, «Orzecznictwo Sądów Polskich i Komisji Arbitrażowych» 1981, № 1–2, pos. 22 as well as A. Bartosiewicz, r. Kubacki, *Ulgi płatnicze w świetle wartości konstytucyjnych*, «Monitor Podatkowy» 2007, № 12, p. 47; sentence of WSA of 23.10.2006 IIISA/Wa 2007/06 after A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *ulgi*, op. cit., p. 47.

⁴⁴ See: *A. Gomulowicz, J. Małecki*, *Podatki i prawo podatkowe*, Poznań 1998, p. 246 ; *L. Guzek*, *Umorzenie zaległości podatkowej a kognicja NSA*, «Monitor Podatkowy» 2002, № 2, p. 25.

⁴⁵ See: *B. Rutkowski*, *Kompetencje uznaniowe*, part 1, «Doradca Podatnika» 1998, № 25, p. 27.

legal construction justifies the opinion, that in this case we are dealing with prerequisites expressed in an unclear way⁴⁶ That unclearness forces their multi-planar depiction⁴⁷. This is particularly visible with reference to the prerequisite of « public interest» as well as «an important taxpayer interest», which is expressed in the contents of judicial decisions reached before administrative courts. For instance, in the theses of sentences of Supreme Administrative Court (SAC) of the 12 February, 2003, IIISA 1838/01⁴⁸ and of 6 July, 2005, ISA/Bk 134/05⁴⁹ according to which the warrant of taking into account the public interest signifies directive of proceedings ordering to take into consideration respect of values common to all the society, such as justice, safety, trust of citizens to organs of authority, efficiency of operating of the State machinery and revision of wrong decisions⁵⁰ . When it comes to the other of the mentioned material prerequisites, using a dictionary meaning given to the word «interest»⁵¹, it would be necessary to accept that the word is most often understood as definition of profit, someone's good or benefit. This definition generally matches the understanding of the term in lawful and legal language⁵². As a result, speaking about the interest of debtor it should be assumed that it will be a state of his expectation of a maintenance of the already owned benefits or awaiting for the appearance of a certain profit⁵³.

The analysis of judicial decisions of administrative courts reached in the period from the late 1980s up to the present moment leads to a conclusion that the most common argument and circumstance which speak for the existence of the objective prerequisite are a difficult economic situation in which the taxpayer found himself. Such a standpoint seems to be preferred by jurisdiction. An example that should be indicated is the thesis of the sentence of SAC of 14 October, 1999, IIISA 7542/98⁵⁴, according to which the

⁴⁶ See: *R. Mastalski*, Prawo podatkowe, Warszawa 2006, p. 44.

⁴⁷ See: *A. Wróbel*, Administracja publiczna u progu XX wieku, ed. J. Szreniawski, Przemysł 2000, p. 701.

⁴⁸ «Monitor Podatkowy» 2003, № 7, pos. 43.

⁴⁹ *A. Bartosiewicz, R. Kubacki*, Ulgi., op. cit., p. 49.

⁵⁰ See: *B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska*, Ordynacja podatkowa. Komentarz. Zobowiązania podatkowe, Toruń 1999, p. 240 and fol. ; *Finanse publiczne i prawo finansowe*, ed. E. Ruśkowski, v. II Warszawa 2000, p. 148.

⁵¹ See: Słownik języka polskiego, ed. M. Szymczak, v. I, Warszawa, p. 799.

⁵² See: *J. Orłowski*, Przesłanki umorzenia zaległości podatkowych w ordynacji podatkowej, «Radca Prawny», № 4, p. 93; *Mała Encyklopedia Prawa*, ed. Z. Rybicki, Warszawa 1980, p. 162.

⁵³ See: *S. Presnarowicz*, Zwolnienia i ulgi uznaniowe w indywidualnych sprawach – przesłanki rozstrzygnięć, «Przegląd Podatkowy» 1998, № 7, p. 30.

⁵⁴ See: *K. Baran*, Trudna sytuacja ekonomiczna podatnika jako przesłanka rozłożenia na raty bądź umorzenia zaległości podatkowej lub odsetek za zwłokę, «Doradztwo Podatkowe» 2002, № 3, p. 31. The element of limitation of solvency of taxpayer as well as the necessity of the existence of a relation between lowering of the solvency and the occurrence of incidences that cause and justify the inability of payment is exposed by the sentence of SAC of 26, 11, 1999, ISA/Łd not published; See also: sentence of SAC

financial and economic condition of the subject who is filing a petition for remission of tax arrears is the most crucial circumstance from the point of view of prerequisites specified in art. 67a § 1, of TR (previously 67) as well as the sentence of VAC (Voivodeship Administrative Court) in Wrocław of 22 November, 1995., SA/Wr 622/95⁵⁵, according to which the prerequisites for making a decision to pay the dues in installments are a difficult material situation of the taxpayer or a threat for his existence⁵⁶.

Besides the mentioned situations, another basic category of instances with which the jurisdiction connects the appearance of the prerequisite in question is the occurrence of the widely understood natural disasters or the extreme fatal incidents. This is confirmed by theses of sentences of SAC (Supreme Administrative Court) of 28 January, 2000, IIISA 181/99⁵⁷, of 3 March, 1998., III SA 1127/87⁵⁸ as well as of 22 April, 1999. SA/Sz 850/98⁵⁹.

The presented examples of the interpretation of the notion «interest» allow to formulate a conclusion that the notion can not be assigned a generalizing descriptive meaning and that it requires a permanent redefining.

Analyzing material prerequisites of using allowances in due payment it is also necessary to indicate the prerequisite resulting from the regulation of art. 57 of the Law. Comparing the AM prerequisite to the previously presented «public interest» and «an important interest of the debtor» leads to a conclusion that in this case the lawmaker used a not fully specified expression⁶⁰. Thus interpretation of the objective contents of the prerequisite should also be based on the individual evaluation of each case. Moreover, in such instances it is also necessary to refer to the standpoint of judicature presented in cases of tax allowances. As representative in this subject, it is necessary to indicate theses of a few judicial decisions of SAC. And so according to the thesis of the sentence in Wrocław of 28 September, 1999 granting the petition for tax dues remission or the interests for delay is possible only when it is justified by economic or social reasons⁶¹. Particular situations showing the financial situation of the taxpayer are presented, however, in the sentence of SAC in Łódź of 18 June, 1999, according to which the lack of means to cover the

of 18.02.2000, IIISA 372/99 after *K. Dworniak*, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2003, p. 111.

⁵⁵ See: *K. Baran*, *Trudna.*, op. cit., p. 31.

⁵⁶ The same category of instances should involve the lack of possibility of earning money, or the fatal loss of property – sentence of SAC of 22, April, 1999, SA/Sz 850/98, after *C. Kosikowski*, *H. Dzwonkowski*, *A. Huchla*, *Ustawa ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2004, p. 240; see also: sentence of SAC of 17.03.1994, SA/Po 3579/93, «Wspólnota» 1994, № 39, p. 14.

⁵⁷ *K. Dworniak*, *Ordynacja.*, op. cit., p. 112.

⁵⁸ «Przegląd Orzecznictwa Podatkowego» 1992, № 2, pos. 40.

⁵⁹ Ibid. 2000, № 6, pos. 168.

⁶⁰ The lawmaker used expressions of the identical wording in the law of 19, December, 1980 about tax obligations, *Journal of Laws*, № 27, pos. 111 with changes.

⁶¹ Ref. I SA/Wr131/97, LEX № 39005.

indispensable current expenses necessary to maintain a family, involving minor children, caused by low income, can be in particular cases recognized as a socially justified case⁶². It is necessary to include the sentence of SAC in Katowice of 18 December, 1998 in the same category of judicial decisions. This sentence states that tax dues can be remitted in cases economically and socially justified and such a situation can be a significant decrease of the solvency of a taxpayer caused by a natural disaster of fatal incident as well as weakening the family existence of the taxpayer in a crucial way or causing bankruptcy of his company or agency as a result of redemption of executing his tax dues⁶³.

CONCLUSIONS

Considerations presented in the paper allow to formulate the following conclusions:

1. Lawmaker's using the unclearly specified material prerequisites which justify granting an allowance in the form of remission of the full or part of the obligation is reasonable because regulating the situations that justify its use with provisions in an unequivocal and comprehensive way is practically impossible, however, it still favors adjusting law to particular cases without the need of change of the regulations in force⁶⁴.

2. Objectified criteria should decide each time about the existence of «an important interest of the obliged», according to the commonly approved hierarchy of values⁶⁵.

3. The application of the prerequisite «public interest» is justified, though its use is possible only by specification of individual cases, with a simultaneous consideration of directional aims and values which govern the process of law application⁶⁶.

⁶² Ibid. № 38069.

⁶³ Ref. I SA/Ka 1262/96, LEX № 32 151, see also the sentence of SAC in Lublin of 20.11.1998, I SA/Lu 803/98, LEX № 37133.

⁶⁴ See: *W. Grygorowicz*, Umorzenie zaległości podatkowych, «Glosa» 1998, № 7, p. 3.

⁶⁵ See: *S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek*, Ordynacja., op. cit., p. 382.

⁶⁶ See: *B. Dauter*, Nieefektywne sposoby wygaszania zobowiązań podatkowych, «Doradztwo Podatkowe» 2002, № 6, p. 51.

UNDISCLOSED INCOME AND THE SECURITY OF THE STATE
TREASURY INTEREST – A FEW REMARKS TO THE DISCUSSION

СКРЫТЫЙ ДОХОД И ЗАЩИТА ИНТЕРЕСОВ ГОСУДАРСТВЕННОЙ
КАЗНЫ – НЕКОЛЬКО ЗАМЕТОК ДЛЯ ДИСКУССИИ

J. Glumińska-Pawlic

Professor Doctor (Habilitated) of Sciences of Law
*University of Silesia, Faculty of Law and Administration,
Department of Financial Law*

E. Janik

PhD

*University of Economics in Katowice, Faculty of Finance and Insurance,
Department of Law*

With the use of undisclosed income taxation the state brings equity in taxation and compensates – within its capability – for budget losses which are the result of concealing income. For those reasons taxation of undisclosed income is attributed to – as fundamental – restitutionary function, aimed towards supplementing and compensating state budget losses resulting from inadequate performance of tax obligations by the taxpayers. Therefore the state ought to have appropriate preventive and repressive instruments against dishonest taxpayers, who prevent themselves from performing their obligations and incurring public levies.

С помощью налогообложения скрытых доходов государство способно обеспечить справедливость в налогообложении и компенсировать потери бюджета, связанные с сокрытием доходов. В связи с этим налогообложение скрытых доходов выполняет восстановительную функцию, направленную на пополнение и компенсацию потерь государственного бюджета, связанных с ненадлежащим исполнением налоговых обязательств налогоплательщиками. В связи с этим государство вынуждено предусматривать соответствующие превентивные и принудительные инструменты против недобросовестных налогоплательщиков, которые обеспечивали бы исполнение ими своих обязанностей и уплату публичных платежей.

355

Introduction

Tax regulations fitted the tax office into the legal instruments which are supposed to serve the security of the financial interest of the state budget in case of taxpayers' evasion from taxation. One of these law instruments is the institution of taxation of the income from undisclosed source of revenues or the one that cannot be uncovered in disclosed sources. This construction is supposed to compensate the lack of the timely tax payment to the taxpayer.

The legal basis to establish the income from undisclosed source of revenues or the one that cannot be uncovered in disclosed sources is constituted by not very extensive provisions of the *Act of 26th July 1991 on the Personal Income Tax*¹ including inter alia article 20 paragraph 1 and 3 and article 30 paragraph 1 point 7²; whereas in the procedural aspect, the legal basis of their action are the Acts of 29th August 1997 – *Tax Law*³ and the *Act of 28th September 1991 on the Fiscal Audit*⁴. According to article 20 paragraph 3 about the personal income tax the amount of income from undisclosed source of revenues or the one that cannot be uncovered in disclosed sources (hereinafter – the taxation of undisclosed income) is established on the basis of expenditures borne by the taxpayer in the tax year before incurring these expenditures and in previous years that come from taxable income or tax-free one. According to article 30 paragraph 1 point 7 of *Personal Income Tax Act* the lump-sum undisclosed income tax is equal to 75 % of the income.

‘Tax evasion’ and ‘tax avoidance’

To begin the discussion on the problem of undisclosed income taxation, which is not only qualified as a violation of the observance of the law⁵ but also the violation of the concern for the common good⁶, it is worth mentioning the difference between the ‘tax evasion’ (*Steuerhinterziehung*) and ‘tax avoidance’⁷. The ‘tax evasion’ is the action of the taxpayer that leads to tangible damage of the state budget, which usually comes from the reluctance

¹ The act of 26th July 1991 on the personal income tax (uniform text: Journal of Law from 2012 item 361, as amended) – here in after from Personal Income Tax Act.

² Apart from the regulations of this Act since 1st January 2007 the regulations supporting the tax office fight with undisclosed income can be found in the regulations of the Act of 9th September 2000 on the Income from Civil Law Action (uniform text.: Journal of Laws from 2010, № 101, item 649, as amended) and the act from 8th July 1983 on the income from the inheritance and the donation (uniform text: Journal of Laws from 2009, № 93, item 768, as amended). These regulations have foreseen the 20 % sanction rate for loans and donations that are not reported to taxation but are disclosed during proceedings. More M. Zdebel, Quoting the fact of performing the legal transaction by the tax payer – as a condition of the usage of sanction rate in taxes from law civil acts and from inheritance and the donation, [in:] Absurds of The Polish Taxation Law. Theory and practise, ed. J. Glumińska-Pawlic, Katowice 2012, p. 177 and the following.

³ Act from 29th August 1997 Tax Ordinance (uniform text: Journal of Laws from 2012, item 749, as amended).

⁴ Act from 28th September 1991 on the Tax Audit (uniform text: Journal of Laws from 2011, № 41, item 214, as amended).

⁵ The Constitution of the Republic of Poland from 2nd April 1997 (Journal of Laws from 1997, № 78, item 483, as amended) – article 83.

⁶ Article 82 in The Constitution of the Republic of Poland in accordance to article 1 from The Constitution of the Republic of Poland.

⁷ *More H. Dzwonkowski* (ed.), The taxation of the undisclosed income, Warsaw 2009, p. 17 and the following.

of avoiding the tax burdens or its decreasing. As P. Pietrasz points out the difference between 'tax avoidance' and 'tax evasion' is that in the former the taxpayer aims at the situation of the emergence of tax obligation, while in 'tax evasion' the taxpayer conceals the occurrence of the event that results in emergence of the tax obligation⁸.

Tax obligation of the natural person

In case of the tax obligation of a natural person the fulfillment of the tax obligation is based on an obligation of independent disclosure of the taxable income. After the establishment of the tax obligation the taxpayer ought to hand in the «settlement» declaration. When the taxpayer does not reveal his/her income sources and as a result does not declare the income from this income source, the extraordinary procedural jurisdiction from undisclosed income is applied. In case of the undisclosed income taxation, the inability to reconstruct the revenue and tax deductible cost is assumed. For this reason the establishment of the amount of income is recognized as demonstrating the lack of coverage of borne expenditure and the value of collected property that comes from taxable or tax-free income⁹. Undisclosed income taxation entails special definition of the tax basis, which is specified on the basis of the external financial elements defined as 'incurred expenditures' and 'the value of collected property in a given year' (article 20 paragraph 3 of *Personal Income Tax Act*). The amount of all the taxpayer's expenditures and the value of all the property collected by the taxpayer corresponds to (in theoretical assumptions) the equivalent of income obtained by the taxpayer¹⁰.

The incurrance of the expenditure by the taxpayer and collecting by him/her the property, however, does not constitute the event, which gives rise to the obligation different from the one that is the consequence of gaining the income. The situation pointed in the regulation article 20 paragraph of *Personal Income Tax Act* does not entail a 'new' tax obligation. Expenditures and the property are the substitute model of the tax base, which according to the legislator reflects the obligation that derives from the law obligation. The basic and original tax obligation (actual income) replaces the secondary and substitute income, which reveals itself as expenditure and the property¹¹.

Therefore article 20 paragraph 3 of *Personal Income Tax Act* permits an individual procedure that is aimed at the dimension of tax obligation in the personal income tax. The tax obligation in this case is – as in the case of

J. Cluminska-Pawlic, E. Janik. Undisclosed income and the security ...

⁸ P. Pietrasz, The taxation of the undisclosed income, Warsaw 2007, p. 48 and the following.

⁹ T. Dębowska-Romanowska, The remarks on the manner of defining of the subject and tax basis from the point of view of the right (one and the only) tax amount, [in:] The book in memory of Professor Apoloniusz Kostecki, Studies on Taxation Law, Toruń 1998, p. 33 and the following.

¹⁰ Writing from 22nd November 2012 The Ministry of Finance SPS-023-9826/12.

¹¹ H. Dzwonkowski (ed.), The taxation..., op. cit., p. 22 and the following; D. Strzelec, Undisclosed income. The rules of taxation. Tax proceedings, Warsaw 2010, p. 24 and the following.

general procedure – a consequence of the occurrence of the tax obligation on obtaining the tax obligation by the taxpayer. At the occurrence of this obligation there point expenditures borne by the taxpayer and the value of the collected property, which establish the specific forms of the indirect ‘disclosure’ of the income that is subject to taxation. From the procedural point of view, the expenditure taxation is an extraordinary, substitute and supplementary method of the obligation measurement that is applied instead of income taxation on the general rules¹². The income is established with the usage of the property elements, so the income which applies article 20 paragraph 3 of *Personal Income Tax Act*, comes from the separate and specific category of the revenue source. The revenue source that does not apply to any disclosed sources or the ones coming from the undisclosed sources – that is undisclosed source – is ‘identified’ by the circumstances that enable to establish the value of this kind of the income¹³.

For these reasons in doctrine and jurisprudence it is assumed that the undisclosed income construction applies to the situation where the taxpayer does not reveal the source of the income or pointed sources are unconvincing¹⁴.

The sources category is therefore a significant element of the income tax construction, both in the scope of the subject and in the tax basis. The identification of the income source is the condition necessary for the taxpayer to confirm the income from this source (the tax subject in the income tax). At the same time it lets its value (tax basis) to settle. For that reason the notion of the undisclosed income sources ought to be formulated in accordance with the character of the undisclosed income taxation. On the one hand, the taxation of undisclosed income pattern formats because of the reason that the taxpayer – despite the obligation – did not reveal the whole taxing fact of the case.

The occurrence of the irregularity of ‘selfcalculations’ of the tax obligation entitles the tax office to measure the tax from undisclosed income with

¹² A. Nita, Legal and tax relationship. The tax duty and obligation, [in:] Tax law. Theory. Institutions. Functioning, ed. B. Brzeziński, Toruń 2009, p. 41 and the following.

¹³ The construction of article 20 paragraph 3 of *Personal Income Tax Act* as the relation that exploits the dependency between gaining the income and collecting the property and its spending, does not have the justification in the cases that the ‘actual’ tax subject is known. ct. verdict WSA in Białystok from 22nd November 2006, files ref. no. I SA/Bk 360/06.

¹⁴ With undisclosed income we deal with in the situation when earlier hidden tax subject (income) is revealed. The income is relatively known (according to its amount) and the undisclosed is the income source (verdict WSA from 17th July 2012, files ref. no. I SA/Bk 499/09). The undisclosed income is the income that does not have justification in known to the tax office income sources and which cannot be connected to any known income source that are enumerated in from *Personal Income Tax Act*. The taxpayer does not reveal to the tax office the income sources in account of being unable of it or he/she does not want to reveal it.

the usage of 75 % tax rate that arises from article 30 paragraph 1 point 7 of *Personal Income Tax Act*. In case of undisclosed income the decision establishing their amount and at the same time imposing the 75 % tax has an essential characteristic¹⁵. The tax obligation arises, therefore, at the moment of effective delivery of the decision to the taxpayer¹⁶; the tax arrears do not arise at this time, because the payment deadline of the tax is 14 days from the delivery of the decision.

The penal code and the undisclosed income

The issue of undisclosed income is also found in the Act of 10th September 1999 – the *Fiscal Penal Code* (hereinafter – KKS)¹⁷. It is assumed that article 54 of KKS deals with not disclosing the subject or tax basis by the taxpayer to the proper organ, to which there was at that time the tax obligation. Thus article 54 of KKS does not cover the situation when the obligation is established only as a result of the decision of the tax office.

As a consequence, if the decision on settlement of the obligation in the form of lump-sum tax as 75 % of the income from the undisclosed income is made (article 30 paragraph 7 of *Personal Income Tax Act*), it is possible to accuse the taxpayer of the undisclosed (not reporting) of the source of the income (tax subject) in the period that precedes this decision, but it is impossible to accuse him/her of «not declaring and not paying the lump-sum 75 % income tax for that period»¹⁸.

The regulation article 54 of KKS concerns non-disclosing the subject or tax basis. The subject matter of the taxation in the personal income tax is obtained by the taxpayer, whereas the tax basis for this income is established quantitatively or by quality in accordance with *Personal Income Tax Act* deducting the costs of achieving the income or the tax losses¹⁹. The significant element of an action from article 54 of KKS is the exposure, by reversing from the report, the diminished tax. According to article 53 paragraph 28 of KKS the exposure of the action forbidden by the law for reducing the civil law property causes specific danger of this reduction, which means that the occurrence of financial loss is highly possible, but it does not have to occur. Whereas the receivables under the public law diminished by the prohibited act is expressed by the numerical amount of money, from which payment or declaration as a whole or partly the

¹⁵ K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, The establishment of tax obligation, [in:] Tax law..., op. cit., p. 217–219.

¹⁶ Due to the change of initial sentence in the article 30 paragraph 1 from Personal Income Tax Act as of 1st January 2009, the 75 % taxation is subjected to undisclosed income regardless of the place where they have been obtained.

¹⁷ Act of 10th September 1999 Fiscal Penal Code (uniform text.: Journal of Laws from 2013 item 186, as amended).

¹⁸ Verdict Supreme Court of 10th June 2009, files ref. no. II The Penal Code 20/09.

¹⁹ V. Konarska-Wrzonek, T. Oczkowski, J. Skorupka, Fiscal penal law and its proceedings, Warszawa 2013, p. 204 and the following.

obligated person had avoided and in actual fact this financial damage has occurred (cf. 53 § 27 KKS)²⁰.

The infringement of the rule *ne bis in idem* and the principle of proportionality

In the course of applying the tax law there appeared concerns reported by the adjudicating authority on the conformity with the Constitution of applying the cumulative sanctions in case of confluence of responsibility for the revenues offence or tax infringement consisting of lump-sum tax – equal to 75 % of the income. One should put a question concerning the rule *ne bis in idem*, which is deduced from article 2 of the Constitution, i.e. from the rule of the democratic law state, or the withholding from the taxpayer the lump-sum tax equal to 75% and imposing the penalty in the fiscal penal proceedings leads to the confluence of administrative tax responsibility and the fiscal penal responsibility²¹. Should the doubling of these sanctions breach the ban *ne bis in idem* that is supposed to prevent the situation in which it would come to conducting other proceedings and punishment against the same person, in a different case having as the subject the same matter.

In connection with the above mentioned, judicial decisions are made so that applying to the taxpayer the sanction from article 30 paragraph 1 item 7 of the *Personal Income Tax Act* and the administrative and penal responsibility establishes the expression of excessive fiscalism and does not take into consideration the taxpayers' interest, who bore the ailment arising from the tax sanction.

It is also worth mentioning that in the judgment of 12th April 2011, files ref. no. P 90/08 Constitutional Tribunal recognizes that article 30 paragraph 1 item 7 of *Personal Income Tax Act* does not correspond to characteristics of repressive measures (penal-administrative) fully formulated in the legal doctrine and judicial decisions. The construction of the income taxation is the institution aimed at the measurement of income tax in the situation of such a

²⁰ The tax amount opened to reducing establishes the criteria that distinguishes the basic type of revenue offence (article 54 § 1 KKS) from the privileged type (article 54 § 2 KKS – the small tax amount opened to reducing) and the tax offence (article 54 § 3 KKS – the tax amount opened to reducing does not exceed a statutory threshold).

²¹ Generally it is assumed that the heart of the legal sanctions is repression and prevention, whereas administrative penalty – except for restitutionary – also prevention. It obviously does not mean that particular type of sanction should be only fulfilling these functions. It is the fulfillment of said functions that settles the matter whether a given sanction is in itself penal or administrative. Administrative penalty is not, in accordance with indicated concept, compensation for the committed act, but corresponds only to a mean of compulsion used to ensure the executive and managing realization of administrative tasks. The aim of introducing and function, which the specific norm performs, become an important factor giving an answer to the question with what norm we are dealing with. cf. Constitutional Tribunal Judgment from 18th November 2010, files aign. № P 29/09 and J. Jędrońska, Administrative penalties, [in:] Jubilee book of Profesor Marek Mazurkiewicz, Studies from the field of fiscal law, constitutional rights and environmental protection. Wrocław 2001, p. 41.

measurement by the taxpayer him/herself. It performs mainly a restitutionary function which is aimed at completing and compensating possible financial losses in state budget, which arise from dishonest performance of obligations by the taxpayers. It is emphasized that the amount of the loss incurred by the state budget as a result of the failure by the taxpayer to perform their tax obligations is not in fact possible to identify. Therefore the legislator had assumed different pattern of tax basis only for the purpose of reconstructing the income hidden by the taxpayer and recovery of previously unpaid tax²². The increase of tax obligation from undisclosed income sources performs a preventive function; the possibility of potential usage itself should incline all of the obligated people to voluntary implementation of obligation²³.

The assumption behind taxation of undisclosed income is the completion of tax obligation in personal income tax, transformed into a tax obligation which was concealed by the taxpayer. The original source of encumbrance of carrying tax obligation is the formation of tax obligation in relation to the earned income. In case of taxation of undisclosed income, the legal and tax relationship connecting the tax payer with a public law entity exists in relation to earning income, in a way where as a result of concealing the fact of earning income and statutory requirements, the quality and content of the said relationship changes²⁴.

From a strictly technical point of view the undisclosed income tax is therefore only a peculiar supplement of the «normal procedure» of taxing income in global income taxation pattern. The income taxation model established on the basis of external characteristics assumes that the income tax subject as well as its foundations exist, but will not reconstruct in a normal manner with tax reconstruction in mind. Other statutory characteristics are taken instead. Therefore tax law doctrine opinions of a supplementary or substitutional nature of undisclosed income tax construction are fully justified – not only in regards to the general income tax but also in relation to the whole tax system, which entails with the task of insulating it²⁵.

In the 12th April 2011 judgment file ref. no. P 90/08 the Constitutional Tribunal emphasized that article 30 paragraph 1 point 7 of the *Personal Income Tax Act* cannot be assigned with tax sanction characteristic, doubling the sanction of penal nature. Not disclosing taxable income requires the tax office to take measures consisting in determination of the amount of income actually earned by the taxpayer and its taxation. The discussed regulation is a norm specifying a separate undisclosed income tax existing apart from other sources of income, consisting in taxation based on general rules or other lump-sum forms. The basic and original tax obligation here is replaced by a secondary and substitute income, which reveals itself in a shape of expenses and assets. It is not a typical form of the personal income tax size,

²² P. Pietrasz, *Income taxation...*, op. cit., p. 234–235.

²³ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *The taxation of the income from undisclosed sources*, «Tax Review» no 10/2010, p. 3–4.

²⁴ WSA Judgment from 29th December 2010 file ref. № I SA/Bk 506/10.

²⁵ P. Pietrasz, *Income taxation...*, op. cit., p. 271 and the following.

but a special form, used as a substitute, when the taxpayer, in spite of his obligation, has not disclosed the source of income liable to tax, with which the 75 % tax rate is concerned²⁶.

Penal responsibility on concealing the subject or basis of taxation and therefore exposing the public law payment to reduction is separate from fulfilling tax obligation on the taxpayer. To hold the perpetrator liable for a prohibited act it is necessary to prove his fault in fiscal penal proceedings. It is stipulated that article 54 KKS punishes behavior considered by the legislator as socially detrimental, harmful to the state's fiscal interest. The purpose of this regulation is fighting against fiscal delinquency, meaning behavior consisting in criminal, willful evasion of paying taxes by people concealing their sources of income. This regulation performs therefore a completely different function than the one which can be assigned with the taxation of undisclosed incomes institution²⁷.

It is also worth pointing out that article 30 paragraph 1 point 7 of the *Personal Income Tax Act* is a tax law norm, determining tax obligation (tax) and despite the possibility of perceiving it subjectively by taxpayers (because of the stipulated tax rate amount) as an administrative sanction, it cannot function as such. It is not a fully accurate statement in the opinion of the Constitutional Tribunal. Inflicting a 75 % tax rate on the taxpayer cannot be considered as a part of a typical reaction of the legislator. The size of this rate is the reason why article 30 paragraph 1 point 7 of the *Personal Income Tax Act* leads not only to the recovery of unpaid tax by taxpayer (restitutionary function), but also has a purpose of persuading the taxpayer to honestly fulfill his tax obligation (preventive function). The preventive function of this regulation is also related to the restructuring function.

Qualifying undisclosed income taxation as an independent sanction of tax administrative nature of substantive tax law does not raise concerns in the legal doctrine²⁸. J. Małecky rightly points out that increased taxation by using the 75 % tax rate constitutes a significant example of a sanction known only to the tax law²⁹. It is noted that the state, by imposing tax obligations

²⁶ R. Mastalski, *Tax Law*, Warsaw 2004, p. 454 ; H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, *Tax procedures*, Warszawa 2006, p. 325.

²⁷ P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Penal Fiscal Code. Comments*, Warszawa 2012, article 54.

²⁸ H. Dzwonkowski, *Tax sanctions*, Warsaw 1997, p. 13 i 15 ; A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Taxation of incomes from undisclosed sources*, «Tax review» № 10/2010, p. 4 ; P. Pietrasz, *The taxation of the undisclosed income...*, op. cit., p. 233–234; judgment WSA from 17th February 2010, file ref. № I SA/Bk 499/09.

²⁹ Tax sanctions – arising from tax obligations and having their sources in acts – are compulsory payments realized mainly within the framework of tax or audit proceedings. Tax sanction is a financial penalty, manifesting itself as a surplus of tax payment in the benefit of the public law union above the model payment, that occurs when tax obligations – deriving from tax law norms – are not fulfilled by the taxpayers, payers, collators of payments. R. Jurkiewicz, *Sanction tax law relationship and amount of tax sanctions*, «Tax Law Quarterly» № 1/2010, p. 9–10 ; P. Majka, *Tax law sanctions*, [in:] *Tax law...*, op. cit., p. 95 and the following ; J. Małecky, *From the*

on subsidiaries, has to simultaneously have the possibility of enforcing the fulfillment of obligations, whose existence in itself (capability of possible use) ought to induce all of the obliged persons to fulfill voluntarily the said obligations. The thing that is supposed to ensure fulfillment of the mentioned tax obligations for the public good, are legal sanctions, which in the tax range constitute a specific obligation of taxation entities. (cf. J. Małecki, *ibid.* p. 155).

The multiplication of sanctions should also be taken into account (regardless of their separate character), which ought to be considered in aspect of proportion of state's reaction to the violation of the law, taken out of article 2 of the Constitution. «Excessive repressiveness» causing the evaluated standard solution to be considered as unproportionally onerous, may have its source in the accumulation of different negative consequences of one situation: not only penal, but also administrative penalties, their size, procedural tightenings, evidential ones, etc.

Adjudicate courts indicate that the crucial problem can be reduced to the matter of whether the use of increased undisclosed income tax rate defined in article 30 paragraph 1 point 7 of the *Personal Income Tax Act*, apart from penalties for fiscal infringement or fiscal offence, is a symptom of doubling administrative liability and fiscal criminal liability from the same person, for the same act. A positive statement would lead to an acknowledgement where in the current state of law an infringement of principles of proportionality is attained. By defining sanctions for violation of the law the legislator has to respect particularly the principle of equality and proportionality of the violation. He cannot therefore use sanctions obviously inadequate, irrational or incomparably burdensome³⁰.

Evaluating the usage acceptability of an increased undisclosed income tax rate and penalty for fiscal offence or fiscal infringement it should be raised that an increased tax rate is mitigated by the method of calculating the undisclosed income tax base. Tax base standard – differing from the general rules – has found use in this regulation only in order to reconstruct the taxpayer's concealed income coming from undisclosed income. Disclosing sources of income by the taxpayer himself excludes the possibility of applying a 75 % tax rate. Moreover if evidence gathered by the tax office during the course of proceedings indicates that in a given year the taxpayer has been earning income from known – albeit unreported to taxation – sources of income, the tax office should pass a decision defining the amount of tax liability, without the need of proceedings related to undisclosed income. Therefore without revealing – contrary to the obligation – those sources, the taxpayer to some extent agrees with inflicting the tax from article 30 paragraph 1 point 7 of the *Personal Income Tax Act* on himself.

issues of sanctions in tax law, with particular consideration of VAT, [in:] Memory book in honor of Profesor Apoloniusz Kostecki. Studies in the field of tax law, Toruń 1998, p. 158.

³⁰ Judgement of 15th January 2007, file ref. № P 19/06.

In addition, the usage of the increased tax rate mentioned earlier in undisclosed income taxation is justified first of all by a different way of liability realization and the related lack of calculating default interest. It is assumed that the size of tax obligation from undisclosed income requires a tax decision pass determining its amount. If the tax amount is settled within 14 days from delivering the decision, the taxpayer is not charged with interest from tax arrears. As a consequence it should be adopted that the increased rate for undisclosed income has to compensate for the inability of charging the delaying taxpayer tax levies. Income taxation based on external symptoms may «be perceived» as a structure which creates an unfavorable situation for the taxpayer, in comparison with the one resulting from taxation based on general rules. In reality, it could turn out that the ailment which is followed by taxation of undisclosed income from a perspective of actual burden which the taxpayer has to incur, is smaller than the one related to taxation based on general rules³¹.

In the judgment of 12th April 2011, file ref. no. P 90/08 the Constitutional Tribunal emphasized that according to the Constitution article 84 the state has a responsibility to enforce tax obligation fulfillment on taxpayers. The foundation of upkeep and efficient operation of the state are financial resources coming from taxes, which is the common good of all citizens; at the same time it is required by social justice and the rules of fair competition in market economy. The Constitutional Tribunal pointed out it cannot be agreed that administering – based on article 30 paragraph 1 point 7 of the *Personal Income Tax Act* – a lump-sum tax on the taxpayer and possibly holding him liable for a tax offence or fiscal infringement is a symptom of accumulating administrative and criminal fiscal liability, which is contradictory with the Constitution's article 2 (proportionality rule). The legal mechanism stipulating penal fiscal liability of the taxpayer, to whom a lump-sum income tax has been previously imposed, using the 75% tax rate, cannot be recognized as unproportional, and excessively repressive³².

Eliminating the possibility of holding a natural person (taxpayer) liable for a tax offence or fiscal infringement due to tax evasion and not disclosing

³¹ P. Pietrasz, Taxation of the undisclosed income..., op. cit., p. 240.

³² Giving taxpayers the task of calculating and settling taxes was based on trust towards taxpayers. Said trust includes not only the issue of tax honesty but also to use all reasonable endeavors to calculate the amount of those obligations. The tax system based on tax returns which irregularities would not cause any negative consequences to the taxpayer, apart from cases which prove committing a penal fiscal infringement, would not motivate the taxpayer to display initiative to explain the concerns which may be related to fulfilling tax returns. It would rather induce an interpretation of said concerns in favor of the taxpayer. In order to prevent this attitude, tax systems based on establishing the amount of tax obligation by the taxpayer himself, stipulate financial sanctions (...). They aim to convince the taxpayers, that meticulous and reliable tax obligation fulfillment is in their own interest. Constitutional Tribunal judgment of 29th April 1998, file ref. № K 17/97.

the subject and basis of taxation or lack of declaration to an appropriate office would weaken the preventive function of the regulation included in article 30 paragraph 1 point 7 of the *Personal Income Tax Act*. That is precisely the function, in the taxation of undisclosed income mechanism, which according to the Constitutional Tribunal, ought to be assigned with crucial significance.

Rightly so the tax law doctrine (R. Mastalski³³, J. Małecki³⁴) indicates that increased tax liability of entities infringing the tax law does not exclude possible fiscal infringement liability. Tax evasion by not disclosing income which are subject to taxation is a phenomenon dangerous to state budget, because³⁵: – firstly, it invalidates the rational base and justification of taxation; – secondly, it has a negative influence on the state's economic planning and forecasts (inability of precise planning as well as performing budgetary income on taxes); – thirdly, it disrupts competition between entities of economic relations, giving advantage to entities «saving» on tax payments from fair taxpayers; - lastly, when the tax system is perceived as an instrument which equalizes social inequities, then not disclosing income results in reducing tax redistribution rage and alteration of income flow from honest taxpayers to unfair ones.

Reasonably T. Dębowska-Romanowska³⁶ emphasizes that not disclosing income subject to taxation pursuant to tax law is formulated as reprehensible action in the highest extent, it should be treated more strictly by the state than sheer not disclosing or disclosing tax base in an improper amount, so as not to cause destruction – based on independent realization of tax obligation by taxpayers – of the tax system, for which to ensure proper functioning, a reliable disclosure of taxation subject has undoubtedly a strengthening effect.

There is no way to agree with M. Zubik³⁷, who indicates that the accumulation fiscal penalty liability for the same act towards one person, stipulated in article 54 paragraph 1-3 KKS, with administrative tax liability – in its current shape, defined by article 30 paragraph 1 point 7 of the *Personal Income Tax Act* consisting in charging the taxpayer with lump-sum tax rate of 75 % – constitutes too excessive expression of fiscalism and unproportional repressiveness. In a way which exceeds any reasonable level he prefers public interest, not balancing it with the taxpayer's interest, who has already suffered tax-related consequences earlier, paying a lump-sum tax in a higher than normal rate of 75 % of income. Charging the same person double with the obligation of tax payment (base on stricter rules

³³ R. Mastalski, Tax law..., op.cit., p. 454.

³⁴ J. Małecki, From the issues of..., op. cit., p. 156.

³⁵ A. Bartosiewicz, Comments on the act from 26th July 1991 about Personal Income Tax Act, [in:] A. Bartosiewicz, R. Kubacki, Comment, Warsaw 2010.

³⁶ T. Dębowska-Romanowska, What to punish the taxpayers for and for what the state should be responsible for in relation to taxpayers acting in good faith , «Law and Taxes» № 11/2007.

³⁷ Constitutional Tribunal judgment of 12th April 2010, file ref. № P 90/08.

stipulated in article 30 paragraph 1 point 7 of the *Personal Income Tax Act*) as well as penalties and penalty measures found in KKS may lead not only to the deprivation of the whole undisclosed income, but also to an excessively troublesome deterioration of the entity's personal and economic situation.

The impact of public authorities upon tax evasion

Doubtlessly tax evasion is a harmful reaction for the whole society, because it leads to limiting state income and executing tasks assigned to public authorities. Public authorities should influence the taxpayers in a way that each of them whilst fulfilling tax obligations is aware of his impact on the amount and quality of provided public goods. Tax evasion, regardless of its deliberate or accidental nature, is harmful and therefore public authorities should undertake actions which will eliminate it. In a situation where tax evasion stems from a taxpayer's direct intention, it is possible to indicate stages of the decision process, through which each taxpayer has to go when considering such a decision. Public authorities, which can identify stages of the decision process leading towards evading taxation from income, may look for methods limiting taxpayers going through the said stages³⁸. The main area influenced by public authorities should be economic prerequisites, where their impact is affected by tax inspection. The aims of tax inspection policy have to be the aims derived from the general aims of the state's policy. By realizing its own aims the government may affect the realization of tax authorities aims by properly shaping the amount of resources remaining at the disposal of tax authorities.

By aiming towards limitation of tax evasion scale, all of the paths leading to it ought to be eliminated, public authorities should: popularize knowledge about tax law; reduce unintentional tax evasion; guarantee tax law stability³⁹; and maintain a proper *vacatio legis* period from legal regulations.

Tax inspections may encourage taxpayers evading taxation (intentionally or not) to a more meticulous tax obligation fulfillment, and therefore transferring some of the responsibilities deriving from tax law to tax advisors. If such reaction in response to control is observed, one can count on the fact that tax inspections will lead towards limiting tax evasions by taxpayers. The increased number of people using tax advisory services allows to expect that in the future unintentional tax evasion will diminish amongst those who began using tax advisory services.

³⁸ More in A. Bernal, The phenomenon of income tax evasion and methods of diminishing it, Warsaw 2008, p. 81 and the following ; R. Sowiński, Tax evasion, Poznań 2009, p. 356 and 406.

³⁹ R. Mastalski raises concerns that the taxpayer should build his own sense of law certainty based not only on the sheer sound of tax act words, but also on the way administration and courts use tax laws. A. Błaś, The principle of citizen trust towards the state], [in:] Jubilee book..., op. cit., p. 211.

Resumption

Concluding the above considerations it should be noted that the function of taxation of undisclosed income is to counteract tax evasion, and thus guarantee a hermetic quality of the tax system. The introduced normative solutions not only contribute to equaling property loss from the state's budget caused by unpaid taxes but also realize a restitutionary function, aimed towards supplementing and compensating the state's losses caused by unreliable fulfillment of taxpayers' obligations. Moreover, taxation of undisclosed income is a valuable tool in the fight with black economy and money laundering.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

- Брызгалин А.* Налоги и налоговое право / А. Брызгалин. – М., 1997.
- Бюджетное право / под ред. М. Карасёвой. – М., 2010.
- Долгова А.* Парафискальные сборы в России / А. Долгова. – Воронеж, 2012.
- Запольский С.* Дискуссионные вопросы теории финансового права / С. Запольский. – М., 2008.
- Иеринг Р. Фон.* Юридическая техника / Р. Фон. Иеринг. – М., 2008.
- Карасёва М. В.* Некоторые определения Конституционного Суда РФ 2007 года : доктринальные просчеты и импульсы к научному осмыслению / М. В. Карасёва // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ. – 2007.
- Карасёв М. Н.* Налоговая политика и правовое регулирование налогообложения / М. Н. Карасёв. – М., 2004.
- Красавина Л.* Регулирование инфляции : мировой опыт и российская практика / Л. Красавина, В. Пищук. – М., 2009.
- Красюков А.* Безнадежные долги по налогам и сборам : понятие и процедура списания / А. Красюков. – М., 2006.
- Нечай А.* Проблемы правового регулирования публічних фінансів та публічних видатків / А. Нечай. – Чернівці, 2006.
- Пауль А.* Доходы бюджетов (бюджетно-правовое исследование) / А. Пауль. – М., 2012.
- Chojna-Duch E.* Podstawy finansow publicznych i prawa finansowego / E. Chojna-Duch. – Warszawa, 2012.
- Cluchowski J.* Wewnetrzny kredyt publiczny w budzetach europejskich panstw socjalistycznych / J. Cluchowski. – Tozun, 1970.
- Comulowicz A.* Podatki i prawo podatkowe / A. Comulowicz, J. Malecki. – Poznan, 1998.
- Czaja-Hliniak I.* Prawnofinansowa instytucja doplat jako forma pozapodatkowych danin publicznych / I. Czaja-Hliniak. – Krakow, 2006.
- Goral L.* Nadzor bankowy / L. Goral. – Warszawa, 1998.
- Kornberger-Sokolowska E.* Finanse jednostek samorządu terutorialnego / E. Kornberger-Sokolowska. – Warszawa, 2012.
- Kosikowski C.* Naprawa finansow publicznych w Polsce / C. Kosikowski. – Bialystok, 2012.
- Kosikowski C.* Finanse publiczne I prawo finansowe / C. Kosikowski. – Warszawa, 2013.
- Ofiarski Z.* Prawo podatkowe / Z. Ofiarski. – Warszawa, 2006.
- Ruskowski E.* Pzawne problemy konstrukcyj I funkcjonowania budzetu zadaniowego we Francji / E. Ruskowski, U. Zawadzka. – Bialystok, 2010.

Научное издание

ПУБЛИЧНЫЕ ФИНАНСЫ И НАЛОГОВОЕ ПРАВО

Ежегодник

Выпуск 4

**Доходы бюджетов в странах
Центральной и Восточной Европы**

Под редакцией М. В. Карасёвой (Сенцовой)

Ведущий редактор издательской группы *Н. Н. Масленникова*
Художественный редактор *Е. В. Жеребцова*
Компьютерная верстка *Л. О. Мецераковой*
Корректоры *Г. И. Старухина, М. С. Исаева*

Подписано в печать 21.04.2014. Формат 70×100/16
Уч.-изд. л. 31,1. Усл. п. л. 30,0. Тираж 300 экз. Заказ 459

Издательский дом ВГУ
394000 Воронеж, пл. Ленина, 10
Отпечатано в типографии Издательского дома ВГУ
394018 Воронеж, ул. Пушкинская, 3