

Учредитель: Издательская группа «ЮРИСТ»

Издаётся при поддержке
Международной ассоциации
финансового права

Главный редактор:

Кучеров И.И., д.ю.н., профессор,
заслуженный юрист РФ

Ответственный редактор:

Копина А.А., к.ю.н.

Редакционная коллегия:

Бельский К.С., д.ю.н., профессор,
Болтинова О.В., д.ю.н., профессор,
Горбунова О.Н., д.ю.н., профессор,
Грачева Е.Ю., д.ю.н., профессор,
Запольский С.В., д.ю.н., профессор,
Крохина Ю.А., д.ю.н., профессор,
Покачалова Е.В., д.ю.н., профессор,
Рукавишников И.В., д.ю.н., профессор,
Ручкина Г.Ф., д.ю.н., профессор,
Саттарова Н.А., д.ю.н., профессор,
Сенцова (Карасёва) М.В., д.ю.н., профессор,
Толстомятенко Г.П., д.ю.н., профессор,
Шевелева Н.А., д.ю.н., профессор

Главный редактор

Издательской группы «ЮРИСТ»:

Гриб В.В., д.ю.н., профессор

Заместители главного редактора

Издательской группы «ЮРИСТ»:

Бабкин А.И., Белых В.С., Ренов Э.Н.,
Платонова О.Ф., Трунцевский Ю.В.

Научное редактирование

и корректура:

Швечкова О.А., к.ю.н.

Редакция: Калинина Е.С., Лаптева Е.А.

Адрес редакции / издательства:

115035, г. Москва, Космодамианская наб.,
д. 26/55, стр. 7.

Тел. редакции: (495) 953-91-08.

E-mail: avtor@lawinfo.ru

http: www.lawinfo.ru

*Плата с авторов за публикацию статей
не взимается.*

Центр редакционной подписки:

(495) 617-18-88 (многоканальный).

Подписка по России:

«Объединенный каталог» – 39454.

Полная или частичная перепечатка материалов
без письменного разрешения авторов статей
или редакции преследуется по закону.

Цена свободная.

Формат 60x90/8. Печать офсетная.

Физ. печ. л. 6.

Общий тираж 2000 экз.

Отпечатано в типографии

«Национальная полиграфическая группа».

248031, г. Калуга, ул. Светлая, д. 2.

Тел.: (4842) 70-03-37.

ISSN 1813-1220

Номер подписан в печать: 12.12.2018.

Номер вышел в свет: 30.01.2019.

Журнал включен в базу данных

Российского индекса научного цитирования
(РИНЦ)

НОМЕР ПОДГОТОВЛЕН ПО ИТОГАМ

МЕЖДИСЦИПЛИНАРНОЙ НАУЧНО-ПРАКТИЧЕСКОЙ КОНФЕРЕНЦИИ НА ТЕМУ

«БЮДЖЕТНЫЙ КОДЕКС РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ:

20-ЛЕТИЕ КОДИФИКАЦИИ БЮДЖЕТНОГО

ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА» (МОСКВА, ИЗИСП, 21.11.2018)

Омелёхина Н.В. Бюджетный кодекс РФ как правовая основа
формирования инвестиционного климата
в публично-правовых образованиях 3

Шевелева Н.А. Изменения в системе отношений
дотирования субъектов РФ 10

Кудряшова Е.В. Юридическая техника
Бюджетного кодекса РФ как фактор повышения
его стабильности 16

Леднева Ю.В. Проблемы систематизации
бюджетного законодательства Российской Федерации 19

Веремеева О.В. Совершенствование
бюджетного законодательства в условиях построения
цифровой экономики в Российской Федерации 24

Ступаченко Е.В. О некоторых вопросах
законодательного противодействия нецелевому
использованию бюджетных средств 29

СТАТЬИ АСПИРАНТОВ И СОИСКАТЕЛЕЙ

Антонов Д.Г. Отсутствие системности норм
бюджетного законодательства, регулирующих
предоставление субсидий и бюджетных инвестиций:
налоговые последствия 33

Катвалян А.Э. Развитие системы
правового регулирования государственных закупок
в России 39

Разумов С.С. Включение института эмиссии
государственных (муниципальных) ценных бумаг
в Бюджетный кодекс РФ: «за» и «против» 44

Вниманию наших авторов!

Материалы журнала размещаются в электронной
справочно-правовой системе «КонсультантПлюс».

Financial Law

No. 1
2019

Research-Practice and Informational Journal. Registered in the Federal Service for Supervision in the Sphere of Mass Communications and Cultural Heritage Protection. Reg. Pl No. FC77-29363 of August 23, 2007. Published monthly, since 2001.

Founder: Jurist Publishing Group

Published with the support of the International Association of Financial Law

Editor in Chief:

Kucherov I.I., doctor of juridical sciences, professor, Honored Lawyer of the RF

Executive Editor:

Kopina A.A., candidate of juridical sciences

Editorial Staff:

Bel'skij K.S., doctor of juridical sciences, professor,
Boltinova O.V., doctor of juridical sciences, professor,
Gorbunova O.N., doctor of juridical sciences, professor,
Gracheva E.Ju., doctor of juridical sciences, professor,
Zapol'skij S.V., doctor of juridical sciences, professor,
Krohina Ju.A., doctor of juridical sciences, professor,
Pokachalova E.V., doctor of juridical sciences, professor,
Rukavishnikova I.V., doctor of juridical sciences, professor,
Ruchkina G.F., doctor of juridical sciences, professor,
Sattarova N.A., doctor of juridical sciences, professor,
Sencova (Karasjova) M.V., doctor of juridical sciences, professor,
Tolstopjatenko G.P., doctor of juridical sciences, professor,
Sheveleva N.A., doctor of juridical sciences, professor

Editor in Chief of Jurist Publishing Group:
Grib V.V., doctor of juridical sciences, professor

Deputy Editors in Chief of Jurist Publishing Group:

Babkin A.I., Bely'kh V.S., Renov E'.N.,
Platonova O.F., Truntsevskij Yu.V.

Scientific editing and proofreading:
Shvechkova O.A., candidate of juridical sciences

Editorial Office: Kalinina E.S., Lapteva E.A.

Editorial Office's Address:

Bldg. 7, 26/55, Kosmodamianskaya Emb.,
Moscow, 115035.

Tel.: (495) 953-91-08.

E-mail: avtor@lawinfo.ru

Authors shall not pay for publication of their articles.

Editorial Subscription Centre:
(495) 617-18-88 (*multichannel*).

Subscription in Russia:

Unified Catalogue – 39454.

Complete or partial reproduction

of materials without

a prior written permission of authors

of the articles or the editorial office shall

be prosecuted in accordance with law.

Free market price. Size 60x90/8.

Offset printing. Printer's sheet 6.

Circulation 2000 copies.

Printed by National Polygraphic Group Ltd.

Bldg. 2, street Svetlaya, Kaluga, 248031.

Tel.: (4842) 70-03-37.

ISSN 1813-1220

Passed for printing: 12.12.2018.

Issue was published: 30.01.2019.

The Journal is included in the database of the Russian Science Citation Index

THE ISSUE HAS BEEN PREPARED FOLLOWING THE RESULTS OF THE INTER-DISCIPLINARY SCIENTIFIC AND PRACTICAL CONFERENCE ON THE SUBJECT THE BUDGET CODE OF THE RUSSIAN FEDERATION: THE 20TH ANNIVERSARY OF CODIFICATION OF BUDGET LEGISLATION (MOSCOW, ILCL, 21.11.2018)

Omelekhina N.V. The Budget Code of the Russian Federation as a Legal Basis for Establishment of Investment Environment in Public Law Structures 3

Sheveleva N.A. Changes in the System of Investment Support Allocation to Constituent Entities of the Russian Federation 10

Kudryashova E.V. Legal Writing of the Budget Code as a Factor of Raising Its Stability 16

Ledneva Yu.V. Issues of Systematization of Budget Laws of the Russian Federation 19

Veremeeva O.V. Improvement of Budget Laws in the Conditions of Digital Economy Establishment in the Russian Federation 24

Stupachenko E.V. On Some Issues of Legal Combating of the Abuse of Budget Funds 29

ARTICLES OF POSTGRADUATE AND DEGREE-SEEKING STUDENTS

Antonov D.G. Absence of Consistency in Budget Law Provisions Regulating Assignment of Subsidies and Budget Investments: Tax Consequences 33

Katvalyan A.E. Development of the System of Legal Regulation of State Procurements in Russia 39

Razumov S.S. Inclusion of the Institution of Issue of State (Municipal) Securities in the Budget Code of the Russian Federation: For and Against 44

To the attention of our authors!

Materials are available in the electronic directory of the magazine and the ConsultantPlus reference legal system.

Recommended by the Higher Attestation Commission of the Ministry of Education and Science of the Russian Federation for publications of basic results of candidate and doctoral theses.

Отсутствие системности норм бюджетного законодательства, регулирующих предоставление субсидий и бюджетных инвестиций: налоговые последствия

*Антонов Даниил Геннадьевич,
аспирант кафедры административного и финансового права
Санкт-Петербургского государственного университета,
ведущий юрист холдинга Объединенные консультанты ФДП
d_antonov@fdp.ru*

Автор анализирует нормы бюджетного законодательства, посвященные предоставлению субсидий и бюджетных инвестиций предприятиям и учреждениям, выявляет их правовую природу. Придя к выводу об отсутствии системности бюджетно-правового регулирования по данным вопросам, усматривает связанное с этим несовершенство налогового законодательства, предусматривающего правовые последствия получения плательщиками НДС субсидий и инвестиций.

Ключевые слова: субсидии, бюджетные инвестиции, публично-частное партнерство, бюджетное финансирование, налог на добавленную стоимость.

Absence of Consistency in Budget Law Provisions Regulating Assignment of Subsidies and Budget Investments: Tax Consequences

*Antonov Daniil G.
Postgraduate Student of the Department of Administrative
and Financial Law of the Saint Petersburg State University
Leading Lawyer at the United Consultants FDP Holding*

The author analyzes the norms of budget legislation on the provision of subsidies and budget investments to enterprises and institutions, reveals their legal nature. Having come to the conclusion that there is no system of budget and legal regulation on these issues, he sees the related imperfection of the tax legislation, which provides for the legal consequences of receiving subsidies and investments by VAT payers.

Keywords: subsidies, budget investments, public-private partnership, budget financing, value added tax.

Анализ норм бюджетного законодательства, регулирующих вопросы предоставления субсидий и бюджетных инвестиций, позволяет констатировать отсутствие единой логики законодателя применительно к выделению таких форм расходов, как субсидии и бюджетные инвестиции. Данный недостаток законодательства предопределяет несовершенство моделирования государством налоговых последствий получения субсидий и бюджетных инвестиций. Сделанный тезис будет проиллюстрирован на примерах соотношения двух пар видов бюджетных расходов: во-первых, субсидии на капитальные вложения (ст. 78.2 БК РФ) и бюджетные инвестиции (ст. 79, 80 БК РФ), во-вторых, субсидии на возмещение недополученных доходов и субсидии на финансовое обеспечение (возмещение) затрат (ст. 78 БК РФ).

I. Субсидии на капитальные вложения и бюджетные инвестиции

В первую очередь обращает на себя внимание параллельное существование в бюджетном законодательстве двух норм: ст. 78.2 БК РФ «Предоставление субсидий на осуществление капитальных вложений в объекты капитального строительства государственной (муниципальной) собственности и приобретение объектов недвижимого имущества в государственную (муниципальную) соб-

ственность» и 79 БК РФ «Бюджетные инвестиции в объекты государственной (муниципальной) собственности».

Федеральным законом от 26 апреля 2007 г. № 63-ФЗ законодатель исключил из ст. 6 БК РФ традиционное для российского права определение понятия «субсидии», при этом понятие бюджетных инвестиций осталось в неизменном виде: согласно абз. 33 ст. 6 БК РФ бюджетные инвестиции — это бюджетные средства, направляемые на создание или увеличение за счет средств бюджета стоимости публичного имущества.

При этом п. 1 ст. 78.2 БК РФ предполагает, что субсидии, предусмотренные данной нормой, предоставляются на осуществление государственными и муниципальными учреждениями и предприятиями капитальных вложений в объекты капитального строительства публичной собственности или приобретение объектов недвижимого имущества в публичную собственность. Строительство, реконструкция, приобретение объектов недвижимого имущества унитарными предприятиями и учреждениями неизбежно влечет создание или увеличение стоимости публичного имущества, поскольку в соответствии с положениями гражданского законодательства предприятия и учреждения — субъекты ограниченных вещных прав хозяйственного ведения и оперативного управле-

ния на принадлежащее им имущество, одновременно имеющее публичного собственника (глава 19 ГК РФ). **В случае если создание или увеличение стоимости публичного имущества осуществляется за счет средств бюджета, субсидии на капитальные вложения (ст. 78.2 БК РФ) с неизбежностью подпадают под определение бюджетных инвестиций, данное в абз. 33 ст. 6 БК РФ.**

Однако бюджетным инвестициям посвящена другая норма БК РФ — ст. 79. Кроме того, на уровне классификации расходов бюджетов (подп. 4 п. 6 ст. 21 БК РФ) бюджетные инвестиции и субсидии на капитальные вложения представляют собой разные подгруппы, пусть и одной группы (группа «Капитальные вложения в объекты государственной (муниципальной) собственности»), а ст. 78.2 БК РФ является вторым примечанием именно к ст. 78 БК РФ («Субсидии»), а не ст. 79 БК РФ («Бюджетные инвестиции»).

Соотношение нормативного содержания норм ст. 78.2 и 79 БК РФ позволяет констатировать одно существенное отличие направленности механизмов данных бюджетных расходов: при предоставлении субсидий на капитальные вложения покупателем (заказчиком) по соответствующим договорам купли-продажи или подряда выступает само учреждение (унитарное предприятие), в случае же предоставления бюджетных инвестиций заказчиком **(по общему правилу)** выступает орган государственной власти (местного самоуправления).

Несмотря на это, норма ст. 79 БК РФ рассчитана на распространенные на сегодняшний день в практике случаи, когда получатель результата инвестиционных вложений известен заранее. Об этом свидетельствуют три существенных положения данной нормы.

Во-первых, в соответствии с п. 4 ст. 79 БК РФ органами государственной власти (местного самоуправления) унитарным предприятиям (учреждениям) **могут быть переданы полномочия государственного (муниципального) заказчика** по заключению и исполнению от имени соответствующего публично-правового образования государственных (муниципальных) контрактов от лица указанных органов при осуществлении бюджетных инвестиций в объекты публичной собственности. **В свете наделения того или иного получателя результата бюджетных инвестиций статусом эксплуатанта (будущего эксплуатанта) строящихся (реконструируемых) объектов основных средств логична передача таких полномочий именно ему.**

Во-вторых, в силу абз. 2 ч. 1 ст. 79 БК РФ объекты капитального строительства, созданные в результате осуществления бюджетных инвестиций, или объекты недвижимого имущества, приобретенные в публичную собственность в результате осуществления бюджетных инвестиций, **либо закрепляются на праве хозяйственного ведения (оперативного управления)** за соответствующими унитарными предприятиями (учреждениями), **либо включаются в состав публичной казны.** При этом в случае закрепления имущества за предприятиями (учреждениями) происходит увеличе-

ние стоимости основных средств, находящихся на праве оперативного управления у учреждений либо на праве оперативного управления или хозяйственного ведения у унитарных предприятий, а также уставного фонда предприятий, основанных на праве хозяйственного ведения. Данное положение интересно еще и тем, что, по-видимому, законодатель не рассматривает транзит приобретаемого за счет средств бюджетных инвестиций имущества через казну публично-правового образования как необходимый элемент возникновения права на такое имущество у унитарного предприятия (учреждения), в противном случае альтернатива, предложенная в данной норме **(либо закрепляются в установленном порядке... либо включаются в состав казны...)**, не имела бы смысла: имущество в любом случае включалось бы в состав казны (нераспределенной публичной собственности в силу абз. 2 п. 4 ст. 214 ГК РФ), а потом уже либо закреплялось за унитарным предприятием (учреждением) либо оставалось в составе казны.

Наконец, в соответствии с ч. 5 ст. 79 БК РФ бюджетные инвестиции в объекты капитального строительства государственной (муниципальной) собственности могут осуществляться в соответствии с концессионными соглашениями. Иными словами, одним из условий принятия концессионером на себя обязательств в рамках концессионного соглашения может являться обязанность концедента осуществлять вложения в объект такого соглашения, принадлежащий концессионеру, как правило, в течение длительного периода времени.

Получатель результата капитальных вложений известен заранее и в ситуации, когда ему предоставляются субсидии на капитальные вложения. И при предоставлении таких субсидий, как и в случае предоставления бюджетных инвестиций (абз. 2 ч. 1 ст. 79 БК РФ, ч. 1 ст. 78.2 БК РФ), происходит увеличение стоимости основных средств, находящихся на праве оперативного управления у учреждений либо на праве оперативного управления или хозяйственного ведения у предприятий, а также уставного фонда предприятий, основанных на праве хозяйственного ведения.

Интересно отметить, что подготовленный Минфином России проект нового Бюджетного кодекса РФ¹ вовсе не использует такую форму бюджетных расходов, как бюджетные инвестиции. Капитальные вложения в публичное имущество, принадлежащее (или имущество, которое будет принадлежать) унитарным предприятиям и учреждениям, по мысли авторов законопроекта, должны осуществляться в форме субсидий на капитальные вложения (ст. 52 законопроекта), а капитальные вложения в публичное казенное имущество — в форме расходов бюджета на закупку товаров, работ, услуг для обеспечения государственных (муниципальных) нужд (ч. 2 ст. 49 законопроекта). При этом осуществлению закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных (муниципальных) нужд в действующем БК РФ посвящена ст. 72, вопрос о

¹ Официальный сайт Минфина России. URL: https://www.minfin.ru/ru/performance/budget/bud_codex/

соотношении которой со ст. 79 БК РФ прямо не разрешен (**в частности, из кодекса не следует прямого запрета на использование данной формы расходов, а не бюджетных инвестиций в ситуации приобретения подрядных работ на строительство (реконструкцию) имущества, которое будет принадлежать публичному субъекту и находиться в составе публичной казны**).

При этом на закупки как государственных (муниципальных) органов, так и унитарных предприятий (учреждений) **за счет бюджетных средств** распространяются положения Федерального закона от 5 апреля 2013 г. № 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд» (ст. 15).

В свете изложенного представляется открытым вопрос о параллельном существовании в бюджетном законодательстве норм ст. 78.2, 79 БК РФ. По нашему мнению, следует поддержать инициативу разработчиков проекта нового Бюджетного кодекса РФ по отказу от такой формы бюджетных расходов, как бюджетные инвестиции, и распространению на капитальные вложения, осуществляемые с целью пополнения состава государственной (муниципальной) казны (т.е. без закрепления соответствующего имущества на ограниченных вещных правах за унитарными предприятиями или учреждениями), правового режима исключительно государственных (муниципальных) закупок как формы расходов.

К сожалению, сделанный выше вывод не является исключительно теоретическим посылом. Законодатель, определив многообразие идентичных форм бюджетных расходов, не демонстрирует последовательность и единство логики их применения применительно к законодательству другой отраслевой принадлежности — налоговому.

Запрет на изначальное принятие к вычету «входящего» НДС в связи с получением налогоплательщиком субсидий и бюджетных инвестиций, а не обязанность его восстановить впервые появился в налоговом законодательстве с 1 января 2018 г.: в ст. 170 Налогового кодекса РФ был введен новый п. 2.1, предусматривающий, что в случае приобретения товаров (работ, услуг) **за счет субсидий и (или) бюджетных инвестиций, полученных налогоплательщиком** из бюджетов бюджетной системы РФ, «входящий» НДС вычету не подлежит.

Действие данного пункта в редакции Федерального закона от 27 ноября 2017 г. № 335-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» (далее — Закон № 335-ФЗ) для налогоплательщиков — субъектов естественных монополий было перенесено на год: для этой категории нормы подлежали применению только с 1 января 2019 г. **Однако перенос вступления в силу нормы касался только случаев получения субъектами естественных монополий бюджетных инвестиций (ст. 79 БК РФ), но не субсидий, в том числе субсидий на капитальные вложения (ст. 78.2**

БК РФ) (ч. 5.1 ст. 9 Закона № 335-ФЗ). И, кроме того, данная ч. 5.1 ст. 9 закона была признана утратившей силу Федеральным законом от 3 августа 2018 г. № 303-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах». Несмотря на это, в соответствии с правилами действия налогового законодательства во времени (ст. 5 НК РФ) данная «льгота» все же распространяется на три налоговых периода: I–III кварталы 2018 г.

Трудно найти причины, по которым изъятие из правила о запрете на налоговый вычет (п. 2.1 ст. 170 НК РФ) не было сделано для налогоплательщиков — получателей субсидий на капитальные вложения наравне с налогоплательщиками — получателями бюджетных инвестиций. Возможные трудности для обоснования необходимости равного подхода к обеим категориям налогоплательщиков, являясь искусственными, потребуют тем не менее выстраивания сложной юридической аргументации, существо которой может заключаться, в частности:

1) в обосновании распространения на субсидии на капитальные вложения понятия бюджетных инвестиций, содержащегося в абз. 33 ст. 6 БК РФ (ранее уже был сделан акцент на содержательной возможности такого подхода). Данное обоснование с высокой степенью риска столкнется в практике как минимум налоговых органов с возражением, существо которого будет сводиться к разделению законодателем субсидий на капитальные вложения и бюджетных инвестиций на уровне конкретных норм — ст. 78.2, 79 БК РФ;

2) приведении конституционно-правовой аргументации о необходимости нейтрального и равного подхода к двум категориям налогоплательщиков. Помня непростое отношение Конституционного Суда² РФ к действию принципа равенства и нейтральности применительно к налоговым льготам, отметим, что не сам налогоплательщик (учреждение или унитарное предприятие) принимает решение о форме расходов бюджета, в рамках которой ему будет предоставлено финансирование. Данный вопрос относится к полномочиям законодательного или представительного органа соответствующего публично-правового образования при принятии закона (решения) о бюджете. Сам налогоплательщик не только не должен, но и не мог влиять на процесс формирования тех или иных положений закона (решения) о бюджете. В этой связи вопрос о необходимости единого законодательного подхода к двум рассматриваемым категориям налогоплательщиков (получателей субсидий на капитальные вложения и бюджетных инвестиций) приобретает особую актуальность, несмотря на то что относится в большей степени к проблематике налогового, а не бюджетного права.

Отметим также, что НК РФ в упомянутом п. 2.1 ст. 170 НК РФ оперирует категорией бюджетных

² См., в частности: Постановление Конституционного Суда РФ от 2 декабря 2013 г. № 26-П «По делу о проверке конституционности пункта 2 статьи 4 Закона Челябинской области “О транспортном налоге” в связи с запросом Законодательного Собрания Челябинской области» // СПС «КонсультантПлюс».

инвестиций, полученных налогоплательщиком. Однако применительно к ст. 79 БК РФ в условиях действующего правового регулирования использование такой категории в принципе некорректно. Конкретный налогоплательщик может являться получателем результата бюджетных инвестиций (созданного или реконструированного объекта капитальных вложений), но не самих бюджетных инвестиций (под которыми понимается форма расхода бюджета). Даже в условиях применения п. 4 ст. 79 БК РФ (передача унитарному предприятию или учреждению полномочий на заключение государственных (муниципальных) контрактов во исполнение процесса инвестирования) субъект, которому переданы полномочия, выступает от имени публично-правового образования, ему открывается специальный лицевой счет для расходования средств инвестиций и т.д. Но, несмотря на все изложенное, НК РФ ориентирует на то, что запрет на вычет действует не только применительно к ст. 80 БК РФ («Предоставление бюджетных инвестиций юридическим лицам, не являющимся государственными или муниципальными учреждениями и государственными или муниципальными унитарными предприятиями»), но и к ст. 79 БК РФ, поскольку норма п. 2.1 ст. 170 НК РФ предусматривает, что положения данного пункта применяются также при проведении капитального строительства и (или) приобретения недвижимого имущества за счет субсидий и (или) бюджетных инвестиций, полученных налогоплательщиком из бюджетов бюджетной системы РФ, **с последующим увеличением уставного фонда государственных (муниципальных) унитарных предприятий.**

II. Субсидии на возмещение недополученных доходов и субсидии на финансовое обеспечение (возмещение) затрат

Выше был рассмотрен пример искусственно, на наш взгляд, разделения законодателем форм бюджетных расходов, регулирующих одни и те же экономические последствия. Правовая неопределенность, возникшая в этой связи, повлекла сложности системного толкования норм бюджетного и налогового законодательства.

В случае же регулирования законодателем вопросов предоставления субсидий в рамках ст. 78 БК РФ наблюдается, напротив, объединение в одной норме двух принципиально различных по своей правовой и экономической природе институтов — субсидий на возмещение недополученных доходов и субсидий на финансовое обеспечение (возмещение) затрат. Несмотря на то что различия между данными видами субсидий непосредственно из текста ст. 78 Кодекса не следуют, они могут быть выявлены посредством толкования законодательства с учетом конституционных принципов.

Разница между данными видами субсидий заключается в том, что в первом случае речь идет о безусловной конституционно-правовой обязанности государства компенсировать субъекту экономических отношений, субъекту гражданского оборота потери, связанные с императивным вторжением государства в сферу его предприниматель-

ской свободы в части императивного регулирования цен (тарифов, ставок...). Государство возлагает на субъекта предпринимательской деятельности свои собственные обязанности по сдерживанию роста цен, в связи с чем субъект предпринимательской деятельности несет убытки: данные обязанности являются конституционно-правовыми и вытекают из статуса государства как социального (ст. 7 Конституции РФ).

В Постановлении Конституционного Суда РФ от 29 марта 2011 г. № 2-П указано: компенсация недополученных доходов — **специальное основание субсидирования хозяйствующих субъектов**, способ возмещения **экономических потерь**, понесенных ими в связи с применением мер **тарифного регулирования**, призванный поддержать баланс экономических интересов производителя и интересов потребителя.

Далее в рассматриваемом постановлении указано: **возникновение межтарифной разницы служит прямым следствием реализации полномочий по государственному регулированию цен (тарифов) на тепловую энергию.**

На практике возможно обусловленное техническим удобством предоставление так называемых упреждающих, предварительных субсидий на выпадающие доходы. И если ранее, для того чтобы получить субсидию на выпадающий доход, этот выпадающий доход должен был быть документально подтвержден разницей между расходами и доходами субъекта предпринимательской деятельности, то в последнее время практикуется предоставление таких субсидий еще до (или в процессе) произведения расходов, до (или в процессе) получения доходов и до (или в процессе) образования, выявления окончательного, фактически возникшего и документально подтвержденного выпадающего дохода³.

Исключительно этим обстоятельством обусловлены часто встречающиеся на практике положения соглашений о предоставлении субсидий об учете и расходовании средств субсидии с отдельного банковского счета, о возврате части средств субсидии по итогам периода, на который она была предоставлена (в случае, если ее расчетный размер, определенный исходя из формулы, оказался выше реально возникшего у субъекта предпринимательской деятельности убытка вследствие тарифного регулирования).

Другой существенной отличительной чертой первого вида субсидий (субсидий на возмещение недополученных доходов) является невозможность государства произвольно определять

³ Такой порядок предусматривается, в частности: Постановление Совета министров Республики Крым от 11 января 2018 г. № 6 «О некоторых вопросах компенсации территориальным сетевым организациям, функционирующим в Республике Крым, выпадающих доходов, образованных вследствие установления тарифов на услуги по передаче электрической энергии ниже экономически обоснованного уровня, в рамках реализации Государственной программы Республики Крым «Развитие топливно-энергетического комплекса Республики Крым на 2018–2020 годы» и признании утратившими силу некоторых постановлений Совета министров Республики Крым» // URL: <http://docs.cntd.ru/document/446613801>

размер такой субсидии. Недополученные доходы в любом случае должны быть покрыты субъекту предпринимательской деятельности полностью, поскольку обусловлены, как было отмечено ранее, императивным возложением на такого субъекта обязанности взимать плату за оказываемые услуги по государственно-регулируемым ценам. В случае если данная субсидия вообще никак не была поименована, в случае если бы даже бюджетным законодательством не был в принципе предусмотрен такой вид расходов, это бы не отменило право субъекта предпринимательской деятельности требовать компенсации потерь, возникших в результате императивного государственного ценового регулирования тарифов, и корреспондирующую ему обязанность государства эти потери возместить уже в рамках возмещения, пусть и правомерно причиненных, убытков (на что в законодательстве в силу конституционных требований должно быть сделано специальное указание в соответствии с п. 3 ст. 1064 ГК РФ).

Судебной практике известны случаи, когда в случае непредоставления субъектам предпринимательской деятельности субсидий организации и индивидуальные предприниматели вынуждены обращаться к публично-правовым образованиям с исками о возмещении убытков. Так, в Постановлении Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 4 августа 2014 г. по делу № А55-22796/2013 сделан следующий вывод: *«Неисполнение муниципальным образованием своих обязательств по компенсации затрат, произведенных в связи с реализацией законно установленных и обеспеченных бюджетным финансированием льгот, влечет возникновение убытков и, как следствие, неосновательное сбережение средств, подлежащих в соответствии с законодательством перечислению лицу в качестве возмещения затрат, произведенных в связи с предоставлением льгот.*

Отсутствие договора о предоставлении субсидий истцу не может являться основанием для отказа в иске о возмещении убытков, в результате незаконных действий органов местного самоуправления либо должностных лиц этих органов».

Определение Верховного Суда РФ от 26 мая 2017 г. № 305-ЭС17-2483 по делу № А40-246503/2015, посвященное вопросу гражданско-правового восстановления прав заявителя в результате непредоставления ему субсидии, также содержит позицию: *«...является верным вывод суда кассационной инстанции о том, что к спорным отношениям применимы нормы, регулирующие отношения по возмещению убытков».*

Возмещение убытков в соответствии с бюджетным законодательством не является субсидированием, хотя и в основании возникновения убытков изначально лежит непредоставление субсидии. Ранее названный п. 2.1 ст. 170 НК РФ с 1 января 2018 г. запрещает применение налоговых вычетов в случае приобретения товаров (работ, услуг) за счет в числе прочего субсидий. Однако налоговые последствия регулируемого субъекта предпринимательской деятельности не могут зависеть от того,

нарушало государство свою обязанность по предоставлению субсидий (и тогда происходит возмещение убытков, которое осуществляется не в форме субсидии, и налоговые последствия, предусмотренные п. 2.1 ст. 170 НК РФ, точно не возникают) либо не нарушало (и тогда была предоставлена именно субсидия, в связи с чем и был поставлен вопрос о распространении на такие субсидии упомянутых норм законодательства). Основанием для подобной позиции также являются принципы равенства и нейтральности налогообложения.

Что касается другого вида субсидий (субсидий на финансовое обеспечение (возмещение) затрат), то дискрецией, усмотрением государства является как сам факт их предоставления, так и размер. Речь идет о том, что государство вправе самостоятельно, исходя из социальных, экономических, иных приоритетных направлений своей политики, определять необходимость и возможность поддержки субъектов предпринимательской деятельности, занятых в значимых на текущем этапе сферах государственной и общественной жизни. Предоставление данных субсидий не обусловлено какими-либо обязанностями государства, имеющими конституционно-правовое значение, по возмещению потерь субъектам предпринимательской деятельности. На различных этапах развития государства и общества субсидировались и субсидируются расходы юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, занятых в таких социально значимых сферах, как медицина, сельское хозяйство, поставка продовольственных товаров и т.д. Размер субсидии может составлять от 1 до 100% понесенных расходов⁴.

Крайне интересно также упомянуть о налоговом споре (Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 14.03.2017 № Ф02-498/2017 по делу № А19-19133/2015, Определением Верховного Суда РФ от 14.06.2017 № 302-КГ17-6458 по делу № А19-19133/2015 жалоба налогоплательщика для пересмотра судебных актов передана не была), в рамках которого авиакомпания «Ангара» выступала получателем **субсидий на возмещение части затрат**, связанных с организацией авиарейсов на территории Республики Алтай. Речь шла о заключении авиакомпании с Минрегионразвития Республики Алтай соглашения, по которому она была обязана предоставлять пассажирам скидки на авиаперевозки, взамен компенсации ей Минрегионразвития **именно затрат**, связанных с такими перевозками. Суды не стали ограничиваться формальным использованием термина «затрат» и учли, что, поскольку в данном случае речь идет о компенсациях в связи с потерями, которые возникли в результате ценового регулирования, применению должны подлежать правила о вырубке, т.е. о налоговой базе, а не о затратах (вычетах). А коль скоро в рамках дан-

⁴ Пример подобных субсидий содержится в положении, утв. Департаментом экономического развития Брянской области на основании Постановления Администрации Брянской области от 28 сентября 2011 г. № 866 «Об утверждении Положения о порядке предоставления субсидий субъектам малого и среднего предпринимательства Брянской области». См.: URL: <http://www.regionz.ru/index.php?ds=1337448>

ного дела государственно-регулируемых цен в их понимании налогового законодательства не было (льготные тарифы были предусмотрены только соглашениями), авиакомпанию обязали включить бюджетные поступления в налоговую базу в соответствии со ст. 162 НК РФ (**субсидии, связанные с производством и реализацией**).

По нашему мнению, предоставление субсидий на компенсацию выпадающих доходов (убытков) не является дискрецией публично-правового образования, предоставляющего субсидию. В то же самое время содержание ст. 78 БК РФ ориентирует на то, что субсидии предоставляются не только в порядке, но и на основании, установленном законом (решением) о бюджете и принятым в соответствии с ним нормативным правовым актом органа исполнительной власти (местного самоуправления). Однако неверно полагать, что основания возникают в результате нормотворчества, связанного с самим решением о предоставлении субсидии (при таком подходе речь действительно идет исключительно о дискреции публично-правового образования). Основаниями для предоставления таких субсидий являются два факта: принятие закона и в его развитие иного нормативно-правового акта, регулирующего цены (тарифы, ставки...), и осуществление юридическим лицом (индивидуальным предпринимателем) своей деятельности в рамках и в соответствии с данными нормативными правовыми актами.

На наш взгляд, следует признать фикцией моделирование законодателем субсидий на возмещение недополученных доходов как средств именно субсидий, т.е. средств, **представляемых на безвозмездной основе**. Такая постановка вопроса заставляет задуматься о том, в каком понимании следует воспринимать термин «безвозмездность» применительно к субсидированию выпадающих доходов (убытков). Речь может идти:

— о гражданско-правовом понимании природы соответствующих отношений;

— особом конституционно-правовом наполнении данного термина;

— использовании законодателем в ст. 78 БК РФ данного термина исключительно в экономическом значении (т.е. о специальном пусть и правовом термине, используемом в БК РФ исключительно для целей бюджетного законодательства, но имеющем отсылку исключительно к экономическим законам возникновения соответствующих отношений).

Немаловажным в этой связи является также то обстоятельство, что в ранее упомянутом проекте нового БК РФ⁵ содержится во многом заимствованная, по-видимому, из положений действующего НК РФ норма, предусматривающая в числе прочего, что понятия гражданского законодательства, используемые в БК РФ, применяются в том значении, которое им придается гражданским законодательством (ч. 2 ст. 1 проекта). При этом институт

субсидирования в рассматриваемой части в проекте БК РФ не претерпел существенных изменений. Отсюда в условиях нового регулирования данный термин необходимо будет воспринимать с учетом ст. 423 ГК РФ «Возмездный и безвозмездный договоры». Однако процесс субсидирования выпадающих доходов (убытков), начиная с наступления оснований для такого субсидирования (упомянуты выше с позиции автора) и завершая вопросами их возврата, несводим к заключению и исполнению договора (соглашения) о субсидировании (в свете дискуссий о правовой природе такого договора). В частности, оценка самого наличия или отсутствия обязанности публично-правового образования осуществлять субсидирование лежит за пределами урегулирования организационных или же имущественных отношений в договоре. Она носит конституционно-правовой характер. При этом с конституционно-правовых позиций такое субсидирование не может носить безвозмездного характера, поскольку встречным предоставлением субъекта предпринимательской деятельности в адрес потребителей соответствующих товаров (работ, услуг) является деятельность такого субъекта в условиях государственного (императивного) регулирования цен. Поскольку именно на государстве лежит обязанность не допускать роста цен в определенных сферах общественной жизни, предоставлять представителям незащищенных слоев населения скидки и пр., то осуществление такой деятельности субъектом предпринимательской деятельности является встречным предоставлением и в адрес государства (в конституционно-правовом значении). Отсюда неверным, на наш взгляд, является и понимание данных отношений как безвозмездных в экономическом значении.

Следовательно, с конституционных позиций законодатель имеет минимальную дискрецию по нормативному наполнению правового статуса получателей субсидий на возмещение выпадающих доходов (убытков) и лишен возможности вводить ограничения для них не только применительно к положениям бюджетного законодательства, но и для налоговых целей (в частности, вводить запрет на вычет (возмещение) предьявленного налогоплательщику — получателю таких субсидий налога на добавленную стоимость по мотиву оплаты данного налога в составе цены приобретаемых товаров (работ, услуг) за счет средств этих субсидий).

Представляется, что покрытие субъектам предпринимательской деятельности убытков, возникающих у них в результате императивного регулирования цен (тарифов, ставок) на поставляемые ими товары, оказываемые ими услуги или выполняемые ими работы, должно осуществляться в рамках, принципиально отличных от субсидирования затрат правовых формах, с тем чтобы не допустить смешения в законодательной (конституционной), административной и судебной практике различных по своей правовой природе институтов.

⁵ Официальный сайт Минфина России. URL: https://www.minfin.ru/ru/performance/budget/bud_codex/